

**UiO • Det juridiske fakultet**

# En sammenligning mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og skatteloven § 14-90; trenger vi § 14-90 overhodet?

Kandidatnummer: 662

Leveringsfrist: 25. November

Antall ord: 17100



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1	Presentasjon av tema	1
1.2	Skatt	1
1.3	Skatteomgåelse	2
1.4	Skatteplanlegging	2
1.5	Skatteunndragelse	3
1.5.1	Proforma	3
1.6	Metode	3
1.7	Oppgavens disposisjon	3
<b>2</b>	<b>DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESNORMEN</b>	<b>4</b>
2.1	Generelt	4
2.2	Den ulovfestede omgåelsesnormens historiske utvikling	5
2.2.1	1920-tallet – Begynnelsen på utviklingen	5
2.2.2	Rettstilstanden etter 1960	5
2.2.3	Aarbakke gruppens utredning	6
2.2.4	Gjeldende rett	7
2.3	Vilkårene for omgåelsesnormen	7
2.3.1	Innledning	7
2.3.2	Grunnvilkåret	9
2.3.3	Totalvurdering	10
2.3.4	Virkninger av at det foreligger en omgåelse	14
<b>3</b>	<b>SKATTELOVEN § 14-90 – SPESIELL OMGÅELSESNORM</b>	<b>15</b>
3.1	Generelt	15
3.2	Bestemmelsens forhistorie	16
3.3	Vilkår for at § 14-90 kommer til anvendelse	17
3.3.1	Vurderingstema	18

3.3.2	En objektiv vurdering av motivet for transaksjonen.....	19
3.3.3	Terskel.....	19
3.3.4	Egenverdi – skattyters motivasjon .....	20
3.4	Rettsvirkningene av en skattemessige omgåelse.....	20
<b>4</b>	<b>SAMMENLIGNING .....</b>	<b>22</b>
4.1	Innledning.....	22
4.2	Sammenligning av formål .....	22
4.2.1	Generelt.....	22
4.2.2	Sammenligning .....	23
4.3	Sammenligning av vurderingstema og vilkår.....	25
4.3.1	Vurderingstema.....	25
4.3.2	Sammenligning av tidspunktet for vurderingen.....	28
4.3.3	Sammenligning av momenter som inngår i vurderingen .....	29
4.4	Subjektiv eller objektiv tolkning .....	30
4.4.1	Innledningsvis .....	30
4.4.2	Ulovfestet omgåelsesnorm – en subjektiv vurdering.....	30
4.4.3	Spesiell omgåelsesnorm – en objektiv vurdering .....	32
4.4.4	Konklusjon .....	33
4.5	Sammenligning av anvendelsesområde .....	34
4.5.1	Forholdet mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og den spesielle omgåelsesnormen. ....	34
4.5.2	Generelt.....	34
4.5.3	Fysiske og juridiske personer.....	35
4.5.4	Former for transaksjoner.....	36
4.5.5	Skatteposisjon .....	39
4.5.6	Konklusjon.....	39
4.6	Sammenligning av terskel .....	39
4.6.1	Generelt.....	39
4.6.2	Ulovfestet omgåelsesnorm.....	40
4.6.3	Skatteloven § 14-90 .....	46

4.6.4	Har skatteloven § 14-90 en lavere terskel? .....	50
4.6.5	Sammenfatning .....	52
4.7	Sammenligning av rettsvirkninger .....	53
4.7.1	Den ulovfestede omgåelsesnormen.....	54
4.7.2	Skatteloven § 14-90 .....	54
4.7.3	Sammendrag .....	55
<b>5</b>	<b>HAR VI BEHOV FOR § 14-90 ELLER BØR DEN OPPHEVES? .....</b>	<b>56</b>
5.1	Hvorfor ble den spesielle omgåelsesnormen inntatt i skatteloven? .....	56
5.1.1	Er denne vurderingen av behovet fremdeles gyldig? .....	56
5.1.2	Behov for å avskjære bare en del av transaksjonen .....	58
5.2	Ny vurdering av behovet .....	59
5.3	Konklusjon .....	61
<b>6</b>	<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>64</b>

# **1 Innledning**

## **1.1 Presentasjon av tema**

Tema for denne oppgaven er å foreta en sammenligning av den ulovfestede omgåelsesnormen og den lovfestede spesielle omgåelsesnormen i skatteloven § 14-90. Videre skal jeg med utgangspunkt i denne sammenligningen, drøfte om det i det hele tatt er behov for skatteloven § 14-90.

Skatterettslige virkninger av privatrettslige disposisjoner skal bedømmes ut fra disposisjonens reelle innhold. Dette er sikker rett. Bakgrunnen for omgåelseslæren er å forhindre at skattyter forsøker å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål.

## **1.2 Skatt**

Skatter er primært et politisk og økonomisk interessefelt, men siden de utskrives og innkreves ved hjelp av rettslige virkemidler blir de også et rettslig interessefelt. Det sentrale formålet med skatter er hovedsakelig å skaffe rom for offentlig aktivitet.

Med skatter mener man vanligvis kontantbetalinger fra private til det offentlige uten konkret vederlag<sup>1</sup>. Det er særlig mangelen på et konkret vederlag som fører til at mange skattytere føler skatt som et onde.

I utgangspunktet skal skattyter gi ligningsmyndighetene det riktige og fullstendige faktum, som skal legges til grunn for ligningen. Ligningsmyndighetene tar imidlertid selv stilling til hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn.

---

<sup>1</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. Pkt. 1.1

### 1.3 Skatteomgåelse

Spørsmålet om skatteomgåelse har fått mye oppmerksomhet på skatterettens område. Dette er forståelig da det ofte dreier seg om store økonomiske verdier, og berører i stor grad både det offentlige og det private.

I ot.prp. nr. 16 (1991/1992) pkt. 4.2 innleder Aarbakke sin utredning med å introdusere omgåelsesnormen som en reaksjon på skattemessig omgåelse. Han sier følgende:

”Fra tid til annen reiser den praktiske anvendelse av bestemmelser i lovgivningen om formues- og inntektskatt spørsmålet om en gitt transaksjon representerer en omgåelse av bestemmelsene, og om det derfor er grunnlag for å ”skjære igjennom” transaksjonens ytre eller angitte kjennetegn og behandle den etter det som den reelt sett er. I en del av tilfellene dreier spørsmålet om gjennomskjæring seg om hvorvidt en gitt transaksjon skal få bestemte, normalt tilsiktede skattemessige virkninger eller ikke.”

Skatteomgåelse dreier seg altså om en skattyter som forholder seg til en skattebestemmelse på en måte som innebærer at han forsøker å oppnå skattefordeler eller unngå ulemper i strid med lovgivers intensjoner.

### 1.4 Skatteplanlegging

Utgangspunktet i norsk rett er utvilsomt at skatteplanlegging i sin alminnelighet er fullt lovlig. En skattyter har lov til å innrette seg på en slik måte at skattebyrden blir lavest mulig. I Rt. 2008 s. 1510 *Reitan* sier førstvoterende følgende:

”Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte – og avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig. ”

## **1.5 Skatteunndragelse**

Det må avgrenses mot rene unndragelsestilfeller. Det vil si tilfeller hvor skattyter gir gale eller ufullstendige opplysninger, som medfører at ligningen blir basert på et uriktig eller ufullstendig faktum. Dette er straffbart og faller utenfor oppgavens tema.

### **1.5.1 Proforma**

Videre må oppgaven også avgrenses mot proforma tilfeller. Det vil si tilfeller hvor det bevisst foreligger et avvik mellom om den rettslige form som fremstilles utad og det som gjelder inter partes. Forskjellen mellom proforma og omgåelse er at omgåelse forutsetter at transaksjonen partene viser utad også gjelder mellom partene. Proforma tilfeller faller inn under skatteunndragelse.

## **1.6 Metode**

Disse rettsreglene blir referert til som omgåelse, gjennomskjæring og tilsidesettelse. I juridisk teori og rettspraksis blir som oftest begrepet gjennomskjæring anvendt. Ifølge Zimmer<sup>2</sup> er dette uheldig fordi det skaper assosiasjoner til gjennomskjæring av selskapsform, som for så vidt er en annen problemstilling. Denne kritikken er jeg enig i, og dermed bruker jeg begrepet omgåelsesnorm. Den ulovfestede omgåelsesnormen blir også kalt for generell omgåelsesnorm, og skatteloven § 14- 90 for spesiell omgåelsesnorm.

## **1.7 Oppgavens disposisjon**

Denne oppgaven er hovedsakelig delt opp i tre deler. I den første delen tar jeg for meg regelsettenes utvikling, vilkår for anvendelse og rettsvirkninger. Dette er en forutsetning for å kunne foreta en sammenligning. I den andre delen sammenligner jeg flere aspekter ved normene. Til slutt behandles spørsmålet om det er behov for den spesielle omgåelsesnormen, med utgangspunkt i denne sammenligningen.

---

<sup>2</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. s. 62

## 2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

### 2.1 Generelt

Den ulovfestede omgåelsesnormen er utviklet gjennom rettspraksis, og dermed er rettsgrunnlaget først og fremst høyesterettsdommer<sup>3</sup>. Normen er et godt eksempel på domstolenes rettsskapende virksomhet.

Siden normen ikke er lovfestet har den dermed heller ingen entydig eller presis definisjon. Ifølge Harboe<sup>4</sup>, innebærer omgåelsesnormen at en lovbestemmelse gis anvendelse på et saksforhold som ikke fanges opp av lovteksten etter en tradisjonell fortolkning av lovens ordlyd når det er tale om en regel som gir hjemmel for pålegg. Det er nettopp denne bestemmelsen som gir hjemmel for en skattebyrde.

Den ulovfestede omgåelsesnormen er i seg selv ikke en hjemmel for en skattebyrde, og den anvendes bare til skattyters ugunst.

Kåre Kvisli gir også en beskrivelse av innholdet i normen i sin lærebok ”Innføring i skatteretten” på side 109:

”Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter, vil de skattemessig sett ligge i faresonen, selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”

---

<sup>3</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. s. 63

<sup>4</sup> Harboe, Einar (2012) *Skattemessig gjennomskjæring*. s. 13



## 2.2 Den ulovfestede omgåelsesnormens historiske utvikling

Normen har som tidligere nevnt blitt utviklet gjennom rettspraksis. I Rt. 2007 s. 209 *Hex* uttaler førstvoterende følgende i avsnitt 39:

”Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori...”

### 2.2.1 1920-tallet – Begynnelsen på utviklingen

I 1920-årene kom det tre ”skattesalgsdommer”, Rt. 1925 s. 472 *Kallevik*, Rt. 1927 s. 386 *Bryn* og Rt. 1928 s. 495 *Finne*. I disse rettstvistene hadde skattyter solgt med tap, og deretter reinvestert i tilsvarende investeringsobjekter. Formålet med salget var å kreve tapsfradrag, men skattyteren ønsket i realiteten ikke å avstå gjenstanden. Høyesterett mente tidlig at slike tilfeller kunne rammes av omgåelse. Uten særskilt hjemmel for gjennomskjæring baserte Høyesterett sine avgjørelser på en tolkning av begrepet avhendelse<sup>5</sup>.

### 2.2.2 Rettstilstanden etter 1960

Etter 1960 begynte utviklingen å gå raskere. Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg* kan sies å ha lagt grunnlaget for de siste tiårs utvikling av omgåelsesnormen<sup>6</sup>. I etterkant av denne dommen ga Kåre Kvisli ut sin lærebok, der han introduserte begrepet egenverdi. Høyesterett stilte seg bak Kvisli sin formulering av vilkår gjennom Rt. 1966 s. 1189 *Vestlandske Vassdrag*. De benyttet denne formuleringen som et støttende moment for å kunne foreta en omgåelse.

Det er sikker rett i dag at et av momentene som inngår som del av totalvurderingen i omgåelsessaker er disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Nærmere behandling av dette vilkåret foretar jeg under punkt 2.3.3.2.

---

<sup>5</sup> Einar Harboe mener i sin bok *Skattemessig gjennomskjæring* at Kallevig og Bryn ikke kan betegnes som eksempler på skattemessig omgåelse fordi Høyesterett baserte sine løsninger på en ordinær fortolkning av avhendelsesbegrepet.

<sup>6</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. s. 75.

I 1970 utga Magnus Aarbakke en artikkel<sup>7</sup> i *Lov og Rett* hvor han forsøkte å bevise eksistensen av en ulovfestet omgåelsesnorm. Etter å ha gjennomgått og analysert rettspraksis konkluderte han med at det finnes en omgåelsesnorm i norsk skatterett. Omgåelsesnormen som hadde blitt utviklet i rettspraksis hittil ble mer solid når den fikk anerkjennelse i Aarbakke sin artikkel.

Første gang Høyesterett benyttet uttrykket omgåelse var i Rt. 1976 s. 302 *Astrup*. De brukte riktignok formen ” skjære igjennom”<sup>8</sup>. Saken dreide seg om en familie som solgte alle aksjene i et holdingselskap til et annet selskap, Skips AS Pegasus, som de også kontrollerte. Noen måneder senere besluttet familien å oppløse holdingselskapet. Ligningsmyndighetene så disse to transaksjonene i sammenheng, og baserte dermed ligningen på at familien hadde likvidert holdingselskapet og mottatt likvidasjonsutbytte. Ligningsmyndighetene fikk medhold i Høyesterett.

Høyesterett uttalte blant annet følgende:

”...var berettiget av Nøtterøy ligningsnemnd å skjære igjennom og foreta etterligning på det grunnlag at det i skattemessige henseende reelt var aksjonærene som foretok likvidasjonen av A/S Ragelas gjennom sitt eget selskap...”.

### 2.2.3 Aarbakke gruppens utredning

På slutten av 1980-tallet fikk Magnus Aarbakke i oppdrag av finansdepartementet å utrede formål, rekkevidde og utforming av en omgåelsesklausul. Bakgrunnen for dette oppdraget var departementets forslag om at det i skatteloven skulle inntas en generalbestemmelse vedrørende omgåelse. Bestemmelsen skulle i hovedsak kodifisere den ulovfestede omgåelsesnormen slik den hadde blitt til i retts- og ligningspraksis. Utvalget kom fram til at det forelå et slikt behov.

---

<sup>7</sup> Aarbakke, Magnus *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*. – i: *Lov og rett* (1970). s. 1-24.

<sup>8</sup> Harboe, Einar (2012) *Skattemessig gjennomskjæring*. s. 11

Finansdepartementet mente også at det var behov for kodifisering av en slik norm og framsatte et konkret forslag, som ble inntatt i Ot. prp. nr.16 (1991/1992). Forslaget møtte motstand i høringsrunden og behandlingen ble utsatt. Den har ikke blitt gjenopptatt siden.

#### 2.2.4 Gjeldende rett

Vi har altså aldri fått en kodifisering av omgåelsesnormen i form av en generalklausul i norsk rett, i motsetning til svenskene.

Behovet for en slik bestemmelse er ikke like sterk lenger med tanke på at Høyesterett i flere dommer i de senere år har tatt utgangspunkt i samme formulering av omgåelsesnormen og dermed skapt en klarere norm. Både med hensyn til formulering og hvilken vurdering som må foretas for at omgåelsesnormen kommer til anvendelse. Til dette sier Bettina Banoun følgende:

”Departementet virker tilfreds med at omgåelsesnormen er ulovfestet, og Finanskomiteen synes ikke lenger å være opptatt av spørsmål om lovfesting.”<sup>9</sup>.

Harboe<sup>10</sup> mener imidlertid at lovgiver fremdeles ikke har forlatt tanken med å lovfeste en generell omgåelsesnorm.

### 2.3 Vilåårene for omgåålesnormen

#### 2.3.1 Innledning

Omgåålesnormen er ulovfestet og dermed må vilåårene hentes fra rettspraksis. Som nevnt har Høyesterett oppstilt en klarere norm de siste årene og dermed har det blitt lettere å identifisere vilåårene.

I de senere år har Høyesterett tatt utgangspunkt i samme eller en liknende formulering i flere dommer. Her er formuleringen sitert fra Rt. 2007 s. 209 *Hex* i avsnitt 39:

---

<sup>9</sup> Banoun, Bettina (2003) *Omgååelse av skattereglene*. s. 84

<sup>10</sup> Harboe, Einar (2012) *Skattemessig gjennomskjåring*. s. 356

”Den ulovfestede gjennomskjæringsregel... består – slik den er utviklet i høyesterettsavgjørelser i de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen...”

Det skal altså foretas en to-leddet vurdering. Først skal det tas stilling til hva skattyters formål med den omtvistede disposisjonen er. Høyesterett har slått fast at det er skattyters subjektive formål som er avgjørende. I tillegg skal det foretas en totalvurdering.

Tidligere var det omstridt i juridisk teori om det eksisterte et grunnvilkår vedrørende krav til skattemessig motivasjon. Fredrik Zimmer ga ut en artikkel<sup>11</sup> i 2007 der han konkluderte med at det etter gjeldende rett eksisterer et grunnvilkår om skattemessig motivasjon. I en replikk<sup>12</sup> til Zimmer sin artikkel kom Benn Folkvord til samme konklusjon.

Før Høyesterett begynte å benytte denne todelte vurderingens modellen foretok den en vurdering av om transaksjonen hadde en viss egenverdi utover det å spare skatt, og om disposisjonen fremsto som illojal eller urimelig i forhold til hensynene bak de aktuelle bestemmelsene i skattelovgivningen.

---

<sup>11</sup> Zimmer, Fredrik *”Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?”* – i: Skatterett (2007) s. 2-13

<sup>12</sup> Folkvord, Benn *”Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?”* – i: Skatterett 4 (2007) s. 293-300

### 2.3.2 Grunnvilkåret

Nyere rettspraksis har oppstilt et grunnvilkår, nemlig at skattemessig motivasjon er en forutsetning for omgåelse. Formuleringene i dommene<sup>13</sup> fra de senere årene er sammenfallende.

I Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* formulerer retten vilkåret på følgende måte:

«... Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor...»

Det hovedsakelige formålet med disposisjonen må være å spare skatt. Det vil si at skattebesparelsesformålet må veie tyngre enn alle andre formål til sammen. Denne vurderingen må foretas konkret. Forhold som kan tenkes å være motiverende kan ikke inngå i vurderingen. I prinsippet kan alle mulige virkninger tas i betraktning<sup>14</sup>.

#### 2.3.2.1 Skattyters formål med disposisjonen – en subjektiv vurdering

Spørsmålet vedrørende skattyters hovedsakelige formål må vurderes ut fra det skattyter har lagt vekt på, på bakgrunn av de samlede opplysninger som foreligger i saken. Det er dermed et bevissspørsmål.

Det er skattyterens subjektive formål som er avgjørende. I Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* avsnitt 50 kommer det til uttrykk på følgende måte:

«Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.»

---

<sup>13</sup> Rt. 2002 s.456 *Hydro*, Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime*, Rt. 2006 s. 1062 *Sameie*, Rt. 2006 s. 1199 *Nagell-Erichsen*, Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*, Rt. 2007 s. 209 *Hex*, Rt. 2008 s. 1510 *Reitan*, Rt. 2008 s. 1537 *Conoco*

<sup>14</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. s. 66

Skattyters begrunnelse for disposisjonen er ikke avgjørende, og skal ikke legges til grunn uten videre, jf. Telenor (51):

«Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelsen er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor.»

Disposisjoner som i utgangspunktet har en kommersiell begrunnelse eller ikke er skattemessig motivert går vanligvis klar av omgåelsesnormen. Disposisjoner som vil bli foretatt uansett, kan også vanskelig ses som skattemotivert<sup>15</sup>.

#### 2.3.2.2 En skattemessig fordel

Grunnvilkåret skaper sjeldent tvil. I de aller fleste tilfeller er det klart at hovedformålet med disposisjonen nettopp er å spare skatt, men også andre fordeler enn skattebesparelse kan være formålet med transaksjonen. Det avgjørende er om skattyter kommer i en gunstig posisjon i forhold til skattereglene, altså at det oppnås en skattemessig fordel, jf. Rt. 2007 s. 209 *Hex* (41).

#### 2.3.3 Totalvurdering

En disposisjon som hovedsakelig er skattemessig motivert er nødvendig men ikke tilstrekkelig til å kunne tilsidesette en transaksjon. Det må i tillegg foretas en totalvurdering. I denne omgangen skal det vurderes om det vil være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn. Det er i utgangspunktet disposisjonens reelle virkninger som skal vurderes opp mot formålet med disposisjonen<sup>16</sup>.

Det er vanskeligere å fastslå innholdet av denne totalvurderingen i motsetning til grunnvilkåret. Rettspraksis angir likevel en del momenter som inngår i vurderingen.

---

<sup>15</sup> Harboe, Einar (2012) *Skattemessig gjennomskjæring*. s. 244.

<sup>16</sup> Lignings –ABC 2012/2013 s. 1230

#### 2.3.3.1 Disposisjonens virkninger

Formuleringen i Rt. 2007 s. 209 *Hex* – som jeg har sitert overfor under punkt 2.3.1 – nevner særskilt disposisjonens virkninger. Dette er ikke et entydig begrep. I noen tilfeller kan det være enkelt å identifisere de ikke-skattemessige virkningene, mens i andre tilfeller kan det by på vanskeligheter.

I Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* var det nettopp dette som var tilfellet. Hydro hadde solgt sitt datterselskap i Canada til sitt datterselskap i Danmark. Dermed var et sentralt spørsmål i saken om skattefordeler i Danmark skulle anses som skattemessige eller forretningsmessige fordeler. Høyesterett kom til at slike fordeler i utlandet skal anses som forretningsmessige fordeler og dermed hadde transaksjonen vesentlig forretningsmessig egenverdi.

I utgangspunktet skal det ved vurderingen av hvilke ikke-skattemessige virkninger en disposisjon har også legges vekt på både ønskede og ikke-ønskede virkninger. Ønskede virkninger skal imidlertid veie tyngre, jf. Rt. 2002 s. 456 hvor flertallet uttaler at:

”...ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger om oppfattes som ulemper”.

#### 2.3.3.2 Disposisjonens forretningsmessige egenverdi

Som jeg har nevnt tidligere ble dette begrepet introdusert av Kvisli i 1961. Det sentrale her er i hvilken grad disposisjonen har forretningsmessige eller andre ikke-skattemessige virkninger.

I Rt. 2006 s.1199 *Nagell – Erichsen* sier dommeren følgende vedrørende hva vurderingstema av disposisjonens egenverdi er:

”(36) Ved vurderingen av disposisjonens egenverdi, må det vurderes hvilke andre virkninger enn avgiftsbesparselsen som følger av transaksjonen. Negative virkninger som for eksempel det at det påløper renter på lån, må tillegges mindre vekt. Formelle virkninger har også liten vekt. Spørsmålet er hva som driver transaksjonen.”.

Det kreves ikke at den forretningsmessige egenverdien er tilnærmeelsesvis like betydningsfull som skattebesparelsen.

I Rt. 1997 s. 1580 *Zenith*<sup>17</sup> hadde et eiendomsselskap solgt en rekke eiendommer og fått betinget skattefritak for gevinstene. I 1988 solgte selskapet alle aksjene. På dette tidspunktet hadde selskapet ikke skatlagte gevinster på omtrent 180 millioner. Ved overdragelsen eide selskapet en tomt til ca. 4 millioner og finansaktiva på ca. 210 millioner. Ligningen som ble lagt til grunn var basert på det faktum at dette var en overføring av skatteposisjonene, noe som ikke er tillatt og dermed ble disse skatlagt. Høyesterett opphevet ligningen, riktignok under dissens 4-1. Flertallet mente at selskapet eide en tomt av ikke ubetydelig verdi, at selskapet hadde drevet eiendomsomsetning forut for aksjesalget og at de hadde gjenopptatt aktivitet senere. Transaksjonen hadde: "...en viss, om enn begrenset forretningsmessig verdi for kjøperen utover skattekreditten.”.

#### 2.3.3.3 Skattyters formål med disposisjonen

Videre skal skattyters formål med disposisjonen tillegges vekt. Dette har allerede blitt behandlet under grunnvilkåret, men det er likevel en del av totalvurderingen. Her kommer skattyters formål med disposisjonen i en annen kontekst enn det gjorde under grunnvilkåret. Selv om hovedformålet med transaksjonen var å oppnå en skattefordel, blir spørsmålet i totalvurderingen om supplerende formål likevel gir disposisjonen en egenverdi.

#### 2.3.3.4 Omstendighetene for øvrig

Omstendighetene for øvrig gir liten veiledning. Rt. 2008 s. 1510 *Reitan* illustrerer et viktig moment som tillegges vekt i totalvurderingen. Saken gjelder spørsmål om valg av fremgangsmåte for gjennomføringen av et generasjonsskifte. Dommeren uttaler følgende i (62):

”Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte – eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt

---

<sup>17</sup> Dommen har fått en del kritikk for at kravet til egenverdi er i det laveste laget.



eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten blir lavest mulig.”.

Hvilken grad en transaksjon er komplisert, kunstig eller unaturlig ut fra en forretningsmessig vurdering er et viktig moment. Omgåelsesnormen tar først og fremst sikte på slike transaksjoner.

Dette momentet er imidlertid også en sikkerhetsventil for tilfeller hvor vilkårene for omgjørelse ikke helt passer inn, eller i tilfeller hvor omgåelse ellers vil virke urimelig.

#### 2.3.3.5 Lojalitetsvurdering

I Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada* s. 467 sier dommeren følgende:

”Som nevnt er det ikke tilstrekkelig for gjennomskjæring at hovedformålet med disposisjonen har vært å spare norsk skatt. I tillegg kreves at disposisjonen ut fra en totalvurdering fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål. Ved denne vurderingen står de virkninger disposisjonen har hatt utover ønsket om å spare norsk skatt sentralt.”.

Det må være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn.

Det fremkommer uttrykkelig i flere dommer at denne vurderingen må foretas på et objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold. Som for eksempel Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime* (47):

”For det annet må disposisjonen etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglenes formål, jf. Hydrodommen på side 466. Det er i rettspraksis fremhevet at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold, se Rt-1991-946 (ABB) på side 955...”

Saken dreide seg om en overdragelse av aksjer til et nyetablert datterselskap. Overdragelsen var klart skattemessig motivert og innebar en illojal utnyttelse av konsernforskriften. Datterselskapet fungerte kun som et unødvendig mellomledd i transaksjonsrekken.

Utgangspunktet for lojalitetsvurderingen blir dermed å vurdere disposisjonens virkninger opp mot hensynene bak den bestemmelsen hvis anvendelse er omtvistet. Dette innebærer også en analyse av hva lovgivers formål med den omtvistede bestemmelsen er. Det kan by på utfordringer. Det kan være tilfelle hvor lovgiver ikke har hatt et bestemt formål i tankene ved utformingen av en bestemmelse eller at bestemmelsen har motstridende hensyn.

#### 2.3.4 Virkninger av at det foreligger en omgåelse

Hvis omgåelsesnormen kommer til anvendelse innebærer det at transaksjonen eller deler av den ikke får de skattemessige virkninger for skattyter etter sitt formelle innhold. Skattleggingen vil i stedet bli basert på det rekarakteriserte forholdet. Denne skattleggingen vil være i samsvar med lovgivers intensjoner.

Aker Maritime er illustrerende her (se punkt 2.3.3.5). Salget via datterselskapet ble ansett som et unødvendig mellomledd og de ble skattlagt som om salget skjedde direkte.

Anvendelsen av omgåelsesnormen har i seg selv ingen privatrettslig virkning mellom partene eller overfor tredjemann, selv om skattevirkningene kan få privatrettslige konsekvenser. Som for eksempel at uventede skattevirkninger gir grunnlag for heving av den avtalen som utløste virkningene<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Harboe, Einar (2012) *Skattemessig gjennomskjæring*. s. 279

### 3 Skatteloven § 14-90 – Spesiell omgåelsesnorm

#### 3.1 Generelt

Skatteloven, lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14, § 14-90 ble tilføyet lovens kapittel 14 ved lov 10. desember 2004 nr. 77, med virkning fra og med 6. oktober 2004.

Den kommer bare til anvendelse på skatteposisjoner som ikke er tilknyttet noen eiendel eller gjeldspost. Det vil si at anvendelsesområdet bare gjelder visse skatteposisjoner.

Bestemmelsen lyder:

*Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og andre ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen*

*a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*

*b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.*

Lovgiver ønsker å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å forby utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva den ulovfestede omgåelsesnormen gjør.

Etter denne bestemmelsen kan for eksempel et selskap bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner når selskapet er part i en omorganisering etter skatteloven kapittel 11, og det er sannsynlighetsovervekt for at utnyttelsen av skatteposisjonen er hovedgrunnen for transaksjonen.

Det har ikke blitt avsagt noen Høyesterettsdommer i tilknytning til skatteloven § 14-90 og det finnes beskjeden underrettspraksis. Det har imidlertid blitt avsagt et par dommer i de lavere instansene de siste årene<sup>19</sup>.

### **3.2 Bestemmelsens forhistorie**

Skatteloven § 14-90 er en videreføring av den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd om bortfall av skatteposisjoner ved fisjon og fusjon.

Bestemmelsen har nær sammenheng med fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Etter at den ble innført vurderte finansdepartementet behovet for å motvirke at selskapene kunne tilpasse seg ved å realisere gevinster skattefritt under fritaksmetoden, og tap med fradragsrett etter de alminnelige reglene for realisasjonsbeskatning. De fryktet at i noen tilfeller kunne valget av transaksjonsform være hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot skattelovgivningens formål<sup>20</sup>. Videre fryktet de også at dette kunne føre til asymmetri i beskatningen av gevinst og tap.

Finansdepartementet la til grunn i sin vurdering at det ville være uheldig å kun basere seg på en ulovfestet omgåelsesnorm. De begrunnet dette med at det ville bli komplisert og ressurskrevende for ligningsmyndighetene å bevise at både vilkårene i grunnvilkåret og totalvurderingen er tilstede.

For å kunne forhindre skattemotivert overføring av eiendeler i selskap med generelle skatteposisjoner, foreslo departementet den spesielle avskjæringsregelen som innebærer at det foretas en konkret vurdering av motivet bak transaksjonen. Bestemmelsen har imidlertid et større anvendelsesområde enn § 11-7 fjerde ledd, spesielt med henhold til hvilke transaksjonsformer som omfattes. Dermed ble § 11-7 fjerde ledd overflødig, og den ble opphevet.

Regelen vedrørende utbytte ble innført 1. januar 2004 og 26. mars 2004 når det gjelder gevinster. I henhold til fritaksmetoden er aksjeselskaper mv. unntatt fra skatteplikt på mottatt utbytte når utbyttet er lovlig utdelt. Aksjeselskaper mv. er også unntatt fra skatteplikt på gevinst ved

---

<sup>19</sup> Se for eksempel: Utv. 2009 s. 1329, Utv. 2008 s. 1259, Utv. 2013 s. 1583

<sup>20</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004/2005) pkt. 6.5.6.2

realisasjon av aksjer mv. Tilsvarende vil det ikke være fradragrett for tap ved realisasjon av aksjer.

Paragraf 14-90 har blitt endret to ganger siden den først ble inntatt i loven. Først ved lov 17. juni 2005 nr. 74, med virkning fra og med inntektsåret 2005 og deretter ved lov 10. juni 2011 nr. 16, med ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2012.

I sin opprinnelige form skulle bestemmelsen angripe skattemessige omgåelser ved fisjon og fusjon, men etter hvert har lovgiver gitt den et videre anvendelsesområde. Ved den sistnevnte lovendringen ble anvendelsesområdet utvidet til å omfatte statsforetak og interkommunale selskaper samt deltakerlignede selskaper. Utvidelsen gjaldt også alle former for omorganiseringer.

### **3.3 Vilkår for at § 14-90 kommer til anvendelse**

Paragraf 14-90 korresponderer langt på vei med det som i Høyesteretts praksis er grunnvilkåret for ulovfestet omgåelse. Det skal ikke foretas en totalvurdering. Denne har lovgiver allerede foretatt for de aktuelle transaksjonstypene.<sup>21</sup>

Lovgiver vurderte om det var behov for en særskilt lojalitetsstandard men konkluderte med at regelen om spesiell omgåelsesnorm var mer hensiktsmessig, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995/1996) s. 25 flg.

Bestemmelsen angir flere kumulative vilkår som må være oppfylt. For det første må selskapet ha skatteposisjoner som ikke har tilknytning til en eiendel eller gjeldspost. For det andre må selskapet være part i en omorganisering i samsvar med skatteloven kapittel 11, eller få endret eierforholdet som følge av en slik omorganisering eller annen transaksjon. For det tredje må det være sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen.

---

<sup>21</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. s. 75

Bestemmelsen gjelder bare for selskap og sammenslutninger som er hjemmehørende i Norge, og som er nevnt i skatteloven § 2-2 første og andre ledd.

Det er flere typer transaksjoner som kan tilsidesettes etter denne bestemmelsen. For det første omfattes fusjoner og fisjoner hvor den overtakende eller overdragende part er selskap mv. med generelle skatteposisjoner. Videre omfattes fusjoner, fisjoner, aksjeoverføringer og andre transaksjoner som medfører at eierforholdene i selskapet med skatteposisjonene endres. Det er ikke et vilkår at det ytes vederlag ved transaksjonen, det innebærer at gaver og gavesalg også omfattes.

### 3.3.1 Vurderingstema

Vurderingstema er skattyters motiv med tanke på transaksjonen. I henhold til ordlyden er det tilstrekkelig at utnyttelse av en skatteposisjon er motivet bak transaksjonen. Bestemmelsen krever ikke at det faktisk forekommer en overdragelse av skatteposisjon, men til gjengjeld må disposisjonen faktisk ha til hensikt å føre til en bedre skattemessig posisjon.

I Utv. 2009 s. 1329<sup>22</sup> sier lagmannsretten følgende om vurderingstemaet i saken:

”Det er uomstridt at det lå forretningsmessige grunner bak fusjonen i 2004, for så vidt gjelder fusjonen mellom det opprinnelige Caretaker AS og Nesco Utech Norway AS. Spørsmålet er imidlertid om det er sannsynlig at det var skattemotivert at også Retail Response ASA ble med i fusjonen.”

Departementet ønsket ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Dermed foreslo de at bestemmelsen kun skulle komme til anvendelse hvis utnyttelse av en generell skatteposisjon er det overveiende motivet.

---

<sup>22</sup> Se pkt. 4.6.3

### 3.3.2 En objektiv vurdering av motivet for transaksjonen

Etter bestemmelsens ordlyd skal det foretas en vurdering av motivet for transaksjonen. Det skal foretas en sannsynlighetsvurdering med utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det overveiende motiv for transaksjonen. Ordlyden peker i retning av at det skal foretas en subjektiv vurdering. Men det fremgår av lovforarbeidene at vurderingen antas å være objektiv<sup>23</sup>.

Vurderingstemaet i en objektiv vurdering vil være hvordan skattyters motiv fremstår utad. Det avgjørende vil være hvilket motiv en skattyter i en tilsvarende situasjon ville ha hatt, i motsetning til hvilket motiv skattyteren faktisk hadde.

Bestemmelsen får bare direkte anvendelse på selskap eller sammenslutninger som er nevnt i skattelovens § 2-2 første og andre ledd. Dette er ikke fysiske personer og dermed kan de ikke ha et motiv. Det er imidlertid alltid fysiske personer som handler på vegne av selskapet og det er de som handler på selskapets vegne sitt motiv bestemmelsen sikter til.

### 3.3.3 Terskel

Terskelen for at § 14-90 kommer til anvendelse er ikke lagt særlig høyt. I henhold til ordlyden må utnyttelse av skatteposisjonen være den overveiende motivasjonen med disposisjonen. Dermed er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.

I Utv. 2008 s.1259 ble overligningsnemndas vedtak om å anvende skatteloven § 14-90 for å omgjøre underskuddsfremføring i aksjeselskap etter oppkjøp av aksjene i selskapet stadfestet. Retten sa følgende om terskelen:

”Departementet la til grunn at kravet til skattemessig motiv i skatteloven § 14-90 må vurderes på samme måte som etter den dagjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11 - 7 fjerde ledd. Dette innebar at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 72. De skattemessige virkningene skal vurderes mot de øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjonen skal kunne

---

<sup>23</sup> jf. Ot. prp. nr. 71 (1995/1996) s. 30 flg. og s. 72 og Ot. prp. nr. 1 (2004/2005) pkt. 6.5.7.4

videreføres må skattyter sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for transaksjonen som overskygger skattefordelen. Sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig.”

### 3.3.4 Egenverdi – skattyters motivasjon

Vurderingstema er skattyters motivasjon. Jo lavere egenverdi en disposisjon har, desto større sannsynlighet er det for at den er skattemessig motivert. Begrepet egenverdi er ikke det samme som forretningsmessig egenverdi.

Bestemmelsen kommer bare til anvendelse dersom bedriftsøkonomiske og lignende hensyn ikke er hovedformålet med transaksjonen. Lovgivers tanke bak denne vurderingen har vært å gjøre det enklere for ligningsmyndighetene å benytte denne bestemmelsen, enn hva den ulovfestede omgåelsesnormen er. Det skal altså foretas samme vurdering som ble foretatt etter § 11-7 fjerde ledd, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004/2005) kapittel 6 pkt. 6.5.7.4.

Bestemmelsen sier ikke uttrykkelige hvilke momenter som skal inntas i denne vurderingen. Skattedirektoratet og skattebetalerforeningen ville ha klare kriterier for vurderingen, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995/1996) s. 26. Det fikk de imidlertid ikke. Bestemmelsen angir likevel en negativ avgrensning av momentene. Disposisjonen har ikke egenverdi hvis det i realiteten dreier seg om en utnyttelse av skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeld.

Eksempler på andre motivasjonsfaktorer kan være rasjonalisering i drift eller administrasjon, større markedsmakt, en mer ryddig konsernstruktur, endring av risiko mv.

## 3.4 Rettsvirkningene av en skattemessige omgåelse

Hvis bestemmelsen kommer til anvendelse angir den selv virkningene av omgåelsen. Den gir grunnlag til å tilsidesette utnyttelsen av alle typer skatteposisjoner som ikke har tilknytning til særskilte eiendeler eller gjeldsposter. Det har ingen betydning om skatteposisjonen representerer en fordel eller en forpliktelse for skatteyter.



Rettsvirkningene vil bero på hvilken skatteposisjon transaksjonen vil innebære for skattyter. Dersom det er snakk om en skattefordel vil den falle bort, og i tilfelle skatteposisjonen i realiteten er en skatteforpliktelse vil den inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd.

Rettsvirkningene skal inntre det inntektsåret transaksjonen er gjennomført.

## **4 Sammenligning**

### **4.1 Innledning**

Skatteloven § 14-90 må ses i sammenheng med den ulovfestede omgåelsesnormen. Bestemmelsen er et lovfestet supplement til den ulovfestede omgåelsesnormen, jf. ot.prp. nr. 71 (1995/1996) . 32 og jf. Prop. 78 L (2010/2011) pkt. 14.2.

Forarbeiderne sier at det er viktige forskjeller mellom de to regelsettene. For det første er vilkårene for bruk forskjellige. Det antas at terskelen for å anvende den ulovfestede normen er høyere, og for det andre er konsekvensene av bruk forskjellige. I Prop. 78 L (2010/2011) tar finansdepartementet stilling til grunnlaget for § 14-90, og om det fremdeles er behov for bestemmelsen. Departementet holder fast ved at det bør være en egen lovfestet bestemmelse. De holder også fast ved at en slik bestemmelse bør ha en lavere terskel enn den ulovfestede omgåelsesnormen, og mindre inngripende konsekvenser. I denne delen av drøftelsen skal jeg ta stilling til om dette faktisk er tilfellet etter gjeldende rett.

### **4.2 Sammenligning av formål**

#### **4.2.1 Generelt**

Det er flere hensyn eller formål som ligger bak de to omgåelsesnormene.

Et viktig hensyn bak en omgåelsesnorm er likhetsprinsippet. Uten en omgåelsesnorm vil enkelte skattytere oppnå goder som ikke er i samsvar med skattelovgivningens formål. Like tilfeller skal i størst mulig grad behandles likt.

Videre kan en omgåelsesnorm hjelpe til med å oppnå effektivitet og unngå samfunnsøkonomisk tap.

I sin utredning<sup>24</sup> fastslår Aarbakke at det vil være vanskelig å komme frem til akseptable praktiske skatterettslige resultater uten en omgåelsesnorm. Ifølge han vil enkelte skattytere kunne oppnå resultater som ikke kan forstås eller godtas av andre. Reelt sett like tilfeller vil kunne bli behandlet skattemessig forskjellig. Videre mener han at den grunnleggende premiss for en omgåelsesnorm nettopp er likhetsprinsippet.

#### 4.2.2 Sammenligning

Et hovedformål med § 14-90 er å motvirke skattemotiverte overføringer av selskap med generelle skatteposisjoner. Den ulovfestede omgåelsesnormen har som hovedformål å motvirke all form for omgåelse.

Begrunnelsen for skatteloven § 14-90 kan ses som en speilvending av begrunnelsen for fritaksmetoden<sup>25</sup>. Formålet med skattereglene er ikke å sette en stopper for skattefri omorganisering, men å gjøre systemet mer skattenøytralt.

I ot.prp. nr.71 (1995/1996) s. 32 sier departementet at den spesielle omgåelsesnormen skal styre fisjons og fusjons praksis inn i gode samfunnsøkonomiske løsninger. Slik at oppnåelse av skattefordeler blir et underordnet tilleggsmoment for eierne.

Formålet med reglene om skattefri omorganisering er å legge til rette for at virksomhet blir organisert på en hensiktsmessig måte. Dette er ønskelig både ut fra bedrifts- og samfunnsøkonomiske hensyn. Disposisjoner som ikke sikter på å gi virksomheten optimale organisatoriske rammer, men istedenfor å overføre verdien av skatteposisjoner strider med formålet og er ikke ønskelig.

Både den ulovfestede omgåelsesnormen og den spesielle omgåelsesnormen har som formål å sikre at skattereglene ikke blir anvendt i strid med intensjonene bak de forskjellige reglene.

---

<sup>24</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2

<sup>25</sup> Folkvord, Benn (2006) *Skatt ved fusjon og fisjon*. s. 406

Hensynet til effektivitet er også et formål som ligger bak begge omgåelsesnormene. Dette hensynet sikter først og fremst på skattyters atferd. Skatter kan ha en innvirkning på skattyters atferd. Skatteomgåelse fører ofte til skatteøkonomisk tap fordi en umiddelbar konsekvens vil være at skatteprovenyet reduseres.

I ot.prp. nr.71 (1995/1996) pkt. 2.3.5.4 sier departementet at en avskjæringsbestemmelse i praksis både vil ha en materiell og en ligningsmessig effekt. Den materielle effekten vil bestå i at skattyterne må foreta disposisjoner som har hovedmotiv som overskygger de skattefordeler som medfølger. Den ligningsmessige effekten består i at skattyterne må kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av dette hovedmotivet. Uttalelsen ble riktignok gitt i tilknytning til den spesielle omgåelsesnormen, men hensynet gjør seg gjeldende i like stor grad for den ulovfestede omgåelsesnormen.

Forutberegnelighet er et sentralt hensyn bak § 14-90. Departementet mente at en positiv lovbestemmelse skulle ivareta rimelige forutberegnelighetshensyn. Likevel har bestemmelsen fått kritikk for at den kan bidra til å svekke forutberegneligheten for skattyter med hensyn til skattemessige konsekvenser av en transaksjon. I Prop. 78 L (2010/2011) blir kritikken besvart med dette hensynet ikke gjør seg gjeldende i like stor grad lenger på grunn av dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser. Videre blir det sagt at denne kritikken også kan anføres ved ulovfestet omgåelsesnorm.

Den ulovfestede omgåelsesnormen har også fått mye kritikk for at den gir for lav forutberegnelighet ved flere tilfeller<sup>26</sup>.

Banoun<sup>27</sup> sier i sin bok at gjennomskjæring bidrar til å sikre skattesystemets integritet. Dette hensynet kan begrunne begge omgåelsesnormene. Riktignok har hensynet en større betydning for den ulovfestede omgåelsesnormen siden den forutsetter at det foretas en lojalitetsvurdering før den kan komme til anvendelse. Den spesielle normen inneholder ikke et lignende vilkår.

---

<sup>26</sup> Se for eksempel Matre, Hugo P. "Gjennomskjæring" – i: Skatterett 1 (2012) s. 1-2

<sup>27</sup> Banoun, Bettina (2003) *Omgåelse av skattereglene*. s. 87

Skatteloven § 14-90 skal også bidra til å legitimere ligningsmyndighetenes arbeids i en større utstrekning enn det den ulovfestede omgåelsesnormen gjør. Aarbakke<sup>28</sup> sier følgende: ”Det har vært atskillig mindre kritikk mot gjennomskjæring” her i Norge. ”Men det er klart nok en fordel for ligningsmyndighetene å kunne vise til uttrykkelige lovbestemmelser som grunnlag for sine avgjørelser.” Uttalelsen kom riktignok i forbindelse med vurdering av behovet for en generell lovbestemmelse, men gjør seg likevel gjeldende for § 14-90.

Det er stort sett de samme formålene og hensynene som ligger til grunn for begge bestemmelsene. Forutberegnelighets- og legitimeringshensyn begrunner likevel den spesielle normen i en større grad. Skatteloven § 14-90 ble foreslått for å forhindre skattemotiverte overføringer av eiendeler i selskap med generelle skatteposisjoner. Bestemmelsen er lovgivers svar på en et konkret problem og dermed har den også et snevrere hovedformål og anvendelsesområde. Formålet er også farget av dette konkrete problemet.

### **4.3 Sammenligning av vurderingstema og vilkår**

#### **4.3.1 Vurderingstema**

Utv. 2013 s. 1583 dreier seg om gyldigheten av ligningen av Metro Invest AS for 2009, og illustrer at det er samme avveining som skal foretas etter begge normene. Overføring av aksjer medførte at et konsern ble tilført en fremtidig skattefordel. Retten mente at denne skattefordelen var dominerende og stadfestet dermed ligningen. Det faktum at transaksjonen var del av en finansieringspakke som skulle redde selskapet fra konkurs var ikke tilstrekkelig til å unngå underskuddsavskjæring. Retten sa følgende om vurderingstemaet:

”Endelig viser retten til Rt. 2012 side 1888 avsnitt 42 om vurderingstemaet i tilknytning til skattyters motiv ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel:

”Avgjørende her er skattyters subjektive motiv – hva skattyteren antas å ha lagt vekt på, ...Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut

---

<sup>28</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2

fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er den en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktige motivasjonsfaktor, jf. Telenor-dommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.”

**(side 1584)**

Retten legger til grunn at det tilsvarende må gjelde vurderingen av motivet for transaksjonen ved anvendelse av skatteloven § 14-90.”

Ifølge retten er vurderingstemaet altså tilsvarende for begge regelsettene. De uttalte også at det skulle foretas en objektiv vurdering etter skatteloven § 14-90, selv om det ikke kommer fram i disse uttalelsene. Retten konkluderte dermed med at utnyttelsen av skatteposisjonen objektivt sett fremsto som det sannsynlige overveiende motivet.

Vurderingstema for § 14-90 er i henhold til bestemmelsens ordlyd motivet bak transaksjonen. Hvis vi tar utgangspunkt i formuleringen Høyesterett har tatt utgangspunkt i de senere år (se pkt. 2.3.1) er vurderingstema for den ulovfestede omgåelsesnormen skattyters hovedformål med disposisjonen.

Som jeg har redegjort for under pkt. 2.3.1 skal det etter den ulovfestede omgåelsesnormen foretas en to – leddet vurdering. Denne vurderingen består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Skatteloven § 14-90 legger ikke opp til en to-leddet vurdering. Det skal ikke foretas en totalvurdering av om disposisjonen strider mot skattereglenes formål.

En vurdering etter skatteloven §14-90 korresponderer langt på vei med det som i Høyesteretts praksis er grunnvilkåret for at det skal foreligge en omgåelse. Grunnvilkåret referer seg bare til skattyters subjektive motivasjon.

En forklaring på hvorfor det ikke skal foretas en totalvurdering etter § 14-90 er at lovgiver på sett og vis allerede har foretatt denne vurderingen for de transaksjonene bestemmelsen rammer. Bestemmelsen er en reaksjon fra lovgivers side mot tilfeller som er illojale mot skattelovgivningen. Dermed er det unødvendig for ligningsmyndighetene eller domstolene å foreta en slik vurdering. Det er allerede forutsatt fra lovgivers side. I Prop. 78 L<sup>29</sup> refererer departementet til denne bestemmelsen som en lojalitetsbestemmelse.

I henhold til den ulovfestede omgåelsesnormen må disposisjonen ut fra en totalvurdering stride mot skattereglenes formål. Hvis en disposisjon ikke er illojal har det ingen betydning at den er skattemessig motivert.

Rt. 1999 s. 1347 *Øverbye* er illustrerende her. Saken gjaldt den skattemessige behandling av gevinst ved innfrielse av fordring på et aksjeselskap hvor skattyteren var hovedaksjonær. Førstvoterende tok ikke stilling til om transaksjonens virkninger ut over de skattemessige var tilstrekkelige til å utelukke omgåelse etter den ulovfestede normen, fordi transaksjonen ikke ble ansett for å stride mot skattereglenes formål.

Skatteloven § 14-90 er altså et tiltak fra lovgivers side for forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner. Det er dermed ikke behov for å foreta en lojalitetsvurdering. Hvis en slik disposisjon er skattemessig motivert er det på forhånd klart at den strider mot skattelovgivningens formål. Den ulovfestede omgåelsesnormen krever imidlertid at det foretas en lojalitetsvurdering.

#### 4.3.1.1 Oppsummering

Begge omgåelsesnormene forutsetter at det skal foretas en avveining mellom skattemessige og ikke-skattemessige forhold, men det er en forskjell i hvordan selve vurderingen er lagt opp. Den ulovfestede normen legger opp til en to leddet vurdering. Vurderingstema etter § 14-90 er det objektive motivet bak skattyters transaksjon. Vurderingstema etter den ulovfestede omgåelsesnormen er skattyters subjektive hovedformål med disposisjonen.

---

<sup>29</sup> Prop. 78 L (2010/2011) pkt. 14

#### 4.3.2 Sammenligning av tidspunktet for vurderingen

Avgrensningen av hvilke momenter som kan tas med i betraktning ved fastleggelsen av skattyters motivasjon kan være av stor betydning.

Skatteloven § 14-90 sin ordlyd peker i retning av at vurderingstidspunktet er sammenfallende med beslutningstidspunktet. Motivasjonen bak transaksjonen på beslutningstidspunktet er altså vurderingstema etter den spesielle omgåelsesnormen. Etterfølgende forhold som kan påvirke motivasjonen vil ikke ha noen betydning for en transaksjons som allerede har blitt besluttet gjennomført. Hvis for eksempel en fusjon har blitt besluttet gjennomført vil momenter som påvirker skattyters motivasjon i etterkant ikke være motiverende for en beslutning som allerede er fattet. Etterfølgende forhold kan imidlertid styrke eller svekke en motivasjon.

I de fleste saker hvor spørsmålet har dreiet seg om den ulovfestede omgåelsesnormen kan komme til anvendelse har tidspunktet for vurderingen av skattyters motivasjon vært transaksjonstidspunktet. Begrepet transaksjonstidspunktet kan være litt upresist. Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg*<sup>30</sup> gjaldt ligningen for 1955/1956 for rederiselskapet, Kollbjørg A/S. Selskapet inngikk en avtale om fusjon med et selskap som produserte og solgte radioer. Ved ligningen krevde Kollbjørg AS fradrag i sin inntekt for radiofabrikkens underskudd for 1954. Ligningsmyndighetene godtok ikke fradraget og de fikk medhold i alle instansene. Høyesterett mente at fusjonen ikke innebar en realitet for rederiselskapet fordi radiofabrikken var et ”tomt”<sup>31</sup> selskap på det tidspunktet fusjon ble inngått. Fusjonen innebar ikke en økonomisk realitet for Kollbjørg og ble dermed ansett som en omgåelse. Retten sa følgende om tidspunktet for vurderingen:

---

<sup>30</sup> Denne dommen er også et godt eksempel på en sak hvor begge normene er anvendbare og ville ha gitt samme resultat.

<sup>31</sup> Selskapet verken eide eller drev noen virksomhet.



”...ikke nødvendig å avgjøre, om man her skal legge til grunn forholdene på det tidspunktet da fusjonsavtalen ble inngått eller forholdene på det tidspunktet da fusjonen ble gjennomført.”

Banoun<sup>32</sup> antar at man etter den ulovfestede omgåelsesnormen kan vektlegge forhold etter transaksjonstidspunktet. Hun begrunner det med å henvise til Høyesterettspraksis<sup>33</sup>. Folkvord<sup>34</sup> mener derimot at det ikke er sikker rett at man kan vektlegge forhold helt frem til domstidspunktet. Ifølge han kan ikke dette utledes av dommene Banoun henviser til.

Tidspunktet for vurderingen etter begge regelsettene er i utgangspunktet ganske sammenfallende. Det er motivasjonen på beslutningstidspunktet eller transaksjonstidspunktet som skal legges til grunn for vurderingen. Det er derimot en annen sak at etterfølgende forhold kan kaste lys over hva skattyters motivasjon var ved dette tidspunktet. Ettersom det skal foretas en objektiv tolkning av skattyters motivasjon i henhold til skatteloven § 14-90 vil ikke det ha en like stor betydning for vurderingen etter skatteloven § 14-90. For den ulovfestede omgåelsesnormen derimot kan det være av større betydning at etterfølgende forhold blir trukket frem i bevisvurderingen. Det dreier seg om et bevisspørsmål i en større grad<sup>35</sup>.

#### 4.3.3 Sammenligning av momenter som inngår i vurderingen

I utgangspunktet er det ikke store forskjeller knyttet til momentene som inngår i vurderingene for disse to regelsettene. I henhold til begge normene må ligningsmyndighetene eller domstolene ta stilling til om transaksjonen har en viss verdi utenom det skattemessige aspektet. Det vil si om transaksjonen er motivert av andre momenter enn de skattemessige. I en vurdering etter den ulovfestede omgåelsesnormen skal disse momentene inntas i totalvurderingen, men etter skatteloven § 14-90 er de en del av sannsynlighetsvurderingen. Jeg har gjort rede for momentene som legges til grunn for vurderingen i henholdsvis pkt. 2.3 og pkt. 3.3

---

<sup>32</sup> Banoun, Bettina (2003) *Omgåelse av skattereglene*. s. 304

<sup>33</sup> Rt. 1995 s. 638 *Skau & Gundersen*, Rt. 1997 s.1580 *Zenith*, Rt. 1998 s. 1771 *Essem*

<sup>34</sup> Folkvord, Benn (2006) *Skatt ved fusjon og fisjon*. s. 416

<sup>35</sup> Se pkt. 2.3.2.1

## 4.4 Subjektiv eller objektiv tolkning

### 4.4.1 Innledningsvis

Nedenfor skal jeg drøfte om det er skattyters objektive eller subjektive motiv for transaksjonen som er vurderingstema. En objektiv vurdering vil være basert på hvordan skattyters motiv fremstår utad, mens en subjektiv vurdering vil dreie seg om hvilket motiv skattyter i den konkrete saken faktisk hadde.

### 4.4.2 Ulovfestet omgåelsesnorm – en subjektiv vurdering

Som jeg har redegjort for tidligere så skal det foretas en to –leddet vurdering. Denne vurderingen består av et grunnvilkåret – skattyters formål med den aktuelle transaksjonen- og en totalvurdering.

Ved behandlingen av grunnvilkåret er det sikker rett at rettsanvenderen skal vurdere skattyters faktiske motiv i den konkrete saken. Høyesterett har ved flere anledninger fastslått dette.

I Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi* var spørsmålet om det var grunnlag for å nekte inntektsfradrag for tidligere underskudd i medhold av den ulovfestede omgåelsesnormen. Førstvoterende sa følgende i avsnitt 42:

”Jeg går nå over til å vurdere om grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt, altså om det hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt. Avgjørende her er skattyterens subjektive motiv – hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, jf. Telenor-dommen avsnitt 50.”

Det andre leddet i denne vurderingen innebærer at det skal foretas en totalvurdering om hvorvidt disposisjonen strider mot skattereglenes formål. Derimot så er denne vurderingen objektiv. Se pkt. 2.3.3.5

Folkvord<sup>36</sup> sier at det synes å være et alminnelige skatterettslig prinsipp at subjektive vurderingstema objektiviseres.

I Rt. 1986 s. 58 *Asdahl* sier førstvoterende følgende:

”Men det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg.”

Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* er også illustrerende. Førstvoterende sier at skattyterens subjektive formål er avgjørende. Likevel skal ikke forklaringen legges til grunn uten videre. Den viktigste motivasjonsfaktoren må avgjøres ut fra en samlet vurdering av alle momentene i saken.

Det vil si at vurderingen i utgangspunktet er subjektiv, men det er imidlertid ikke alltid enkelt å finne ut av hva skattyters egentlige motivasjon er. Dermed må det ses hen til andre momenter som kan kaste lys over skatteyters forestillinger. Hvis det ikke er mulig må det avgjørende bli det som fremstår som mest sannsynlig etter en totalvurdering.

En ulempe med at det er skattyters subjektive formål som er vurderingstema, er at formålet vil bli lagt til grunn selv om det bygger på en misforståelse. I Rt. 2006 s. 1232 *Telenor* sa Høyesterett at det var uten betydning at Telenors forutsetninger mht. Aksjonærmodellen og finansieringsopplegget ikke var holdbare. Selskapets forståelse måtte legges til grunn uansett om dette var riktig.

En annen ulempe er i følge Zimmer<sup>37</sup> at den ulovfestede omgåelsesnormen er sårbar for tilpasninger fra skattyters side. Skattyterne kan tilrettelegge dokumentasjonen for transaksjonene slik at de ikke-skattemessige motivene overskygger de skattemessige motivene.

---

<sup>36</sup> Folkvord, Benn (2003) *Skatt ved fisjon og fusjon*. s. 413

<sup>37</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. s. 65

En subjektiv vurdering av motivet kan også føre til at helt like tilfeller kan få forskjellige skattemessige konsekvenser. Dette er ikke i samsvar med likhetsprinsippet, hvor like tilfeller skal behandles likt. Sannsynligheten for at ligningsmyndighetene og i siste instans domstolene står overfor helt like tilfeller er nok liten men det kan tenkes.

En samfunnsøkonomisk fordel kan være at normen fører til at skattyteren foretar forretningsmessige eller ikke skattemessige vurderinger.

En forklaring på hvorfor domstolene foretar en subjektiv vurdering av skattyters motiv i saker hvor spørsmålet er om den ulovfestede omgåelsesnormen kan komme til anvendelse, er at den ulovfestede omgåelsesnormen har en generell anvendelsesområde i motsetning til § 14-90. Videre kan rettsvirkningene også være mer inngripende enn hva anvendelse av § 14-90 medfører. Den ulovfestede normen kan endre rettsvirkningene<sup>38</sup> for hele transaksjonen, i motsetning til § 14-90<sup>39</sup> hvor konsekvensene er begrenset til skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Dermed er det et større behov for å ta stilling til hvilket motiv skattyter faktiske hadde.

Den ulovfestede omgåelsesnormen har ved flere anledninger blitt kritisert fordi at det skal foretas en subjektiv vurdering av skattyters motivasjon<sup>40</sup>.

#### 4.4.3 Spesiell omgåelsesnorm – en objektiv vurdering

Bestemmelsens ordlyd peker i retning av at det også etter denne omgåelsesnormen skal foretas en subjektiv vurdering. En vanlig språklig forståelse av ordet motiv sikter normalt til en subjektiv vurdering. Men dette er ikke lovgivers intensjon. I forarbeiderne<sup>41</sup> antar departementet at vurderingen er objektiv. De sier følgende:

---

<sup>38</sup> Se pkt. 2.3.4

<sup>39</sup> Se pkt. 3.4

<sup>40</sup> Se blant annet Zimmer, Fredrik "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?" – i: Skatterett (2007) s. 2-13

<sup>41</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004/2005) pkt. 6.5.7.4

”Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp. nr. 71 side 72.”

I Lignings ABC 2012/13 s. 1235 står det også at det ved sannsynlighetsvurderingen skal tas utgangspunkt i hva som objektiv sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.

I Utv. 2009 s. 1329 (se pkt. 4.6.3) sier retten følgende om vurderingen av motivet:

”...ser lagmannsretten det slik at ut fra en bedriftsøkonomisk betraktning må utnyttelse av skattefordelen ha vært det ”overveiende motiv” – dvs. hovedmotiv – for at Retail Response ASA ble med i fusjonen, jf. skatteloven § 14-90. Lagmannsretten finner det således sannsynliggjort at dette *objektivt* sett var hovedmotivet.”

Vurderingen etter gjeldende rett er altså objektiv.

Dersom skattyters vurdering bygger på en misforståelse vil § 14-90 likevel ikke komme til anvendelse, dersom andre virkninger enn de som etter en objektiv vurdering fremstår som tilsiktet, inntreffer.

#### 4.4.4 Konklusjon

Motivet for transaksjonen skal i utgangspunktet vurderes forskjellig for de to normene. Etter bestemmelsen i skatteloven går ikke vurderingen ut på hvilket motiv skattyter rent faktisk hadde, i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen hvor dette er vurderingstema. Det likevel er

uklart hvor stor betydning forskjellen har i praksis. Aarbakke<sup>42</sup> oppsummerer rettspraksis fram til 1991 på følgende vis:

”I praksis har man ikke lagt noen større vekt på subjektiv hensikt hos skattyterne, verken i den ene eller andre retningen. I stedet har man foretatt en vurdering av forholdene slik disse objektivt sett fremtrer.”

## **4.5 Sammenligning av anvendelsesområde**

### **4.5.1 Forholdet mellom den ulovfestede omgåelsesnormen og den spesielle omgåelsesnormen.**

Forholdet mellom de to regelsettene må bero på en konkret vurdering, hvor lovgivers hensikt med den ulovfestede bestemmelsen er av sentral betydning.

Skatteloven § 14-90 skal supplere den ulovfestede normen. Rettsanvenderen kan alltid falle ned på den ulovfestede omgåelsesnormen hvis de mener at § 14-90 ikke kommer til anvendelse.

I Rt. 2000 s. 1865 *Nygård* fikk skattyter ikke medhold i at den spesielle omgåelsesnormen snevret inn anvendelsesområdet til den ulovfestede omgåelsesnormen. Dommen referer riktignok til skatteloven § 11-7 fjerde ledd, men vurderingen er fremdeles gyldig for skatteloven § 14-90. Dommeren sier blant annet følgende:

”Jeg tilføyer at omdannelsesloven av 1961 og forskriftene av 1991 ikke innsnevrer anvendelsen av den skatterettslige gjennomskjæringsregel.”

### **4.5.2 Generelt**

Den ulovfestede omgåelsesnormen er generell i den form at den ikke er begrenset til visse skatteytere eller visse former for transaksjoner.

---

<sup>42</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2

Aarbakkes artikkel<sup>43</sup> bygger på en slik mer overordnet norm. Han sier følgende om anvendelsesområdet på side 5:

"Vi kan således fastslå at omgåelsesnormen har et forholdsvis klart avgrenset *rettsanvendelsesområde* innenfor vårt rettssystem: Normen gjelder for bedømmelse av forholdet mellom lovregler og den type av saksforhold som vi kaller rettsforhold."

Skattelovens § 14-90 er imidlertid en spesiell omgåelsesnorm som tar sikte på å begrense virkningen av blant annet utnyttelse av reglene om skattefri omorganisering<sup>44</sup>. Av den grunn har den et anvendelsesområde som er avgrenset i flere henseender. Den er et supplement til den ulovfestede normen og dermed må den ses i sammenheng med den.

#### 4.5.3 Fysiske og juridiske personer

Den spesielle normen kommer bare til anvendelse på de juridiske personene som er nevnt i skatteloven § 2-2 første og annet ledd. Dette er naturlig ut i fra de transaksjonene bestemmelsen rammer. Bestemmelsen har fått et videre anvendelsesområde<sup>45</sup>. Utvidelsen innebærer at bestemmelsen også gjelder for blant annet deltakerlignende selskap. Den ulovfestede normen har ikke en lignende begrensning i sitt anvendelsesområde. Den kan anvendes på privat personer så vel som juridiske.

Rt. 1982 s.789 *Torkildsen* illustrerer dette. Saken gjelder skattekonskvenser ved at en fast eiendom først ble solgt fra skattyteren til en veldedig stiftelse til kostpris, og deretter ble eiendommen umiddelbart solgt videre til den egentlige kjøperen for et høyere beløp. Skattyteren var enestyre i den veldedige stiftelsen. Høyesterett kom frem til at dette var en omgåelse og dermed kunne skattyteren skattlegges som selger i forhold til den egentlige kjøperen.

Det er likevel et gjennomgående trekk ved omgåelsessakene vedrørende den ulovfestede normen at de ofte dreier seg om juridiske personer. En forklaring ligger i at omgåelsestransaksjoner er

---

<sup>43</sup> Aarbakke, Magnus "*Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem.*" – i: Lov og rett (1970). s. 1-24.

<sup>44</sup> Se pkt. 3.3

<sup>45</sup> Se pkt. 3.2

lettere å gjennomføre for selskap mv. med betydelige kapital- og virksomhetsinntekter i motsetning til lønnsinntakere. Ofte er det snakk om store økonomiske verdier og dermed er de som har slike ressurser tilgjengelige mer tilbøyelige til å foreta transaksjoner som er i grenseområdet for det som er akseptabelt.

#### 4.5.4 Former for transaksjoner

Videre er anvendelsesområdet til § 14-90 begrenset med henhold til hvilken form for transaksjon det er snakk om, i motsetning til den ulovfestede normen. Tidligere gjaldt § 14-90 bare for to grupper av transaksjoner. Henholdsvis fusjoner og fisjoner og for det andre transaksjoner hvor selskapet får endret eierforhold.

I Prop. 78 L (2010-2011) foreslo FIN å utvide bestemmelsens anvendelsesområde til å gjelde alle former for omorganiseringer. Departementet mente at det vil være naturlig å ha en felles bestemmelse for alle type tilfeller av omorganisering. Det førte til at regelen fikk utvidet sitt anvendelsesområde.

Denne utvidelsen fører likevel ikke til at skatteloven § 14-90 får et like vidt anvendelsesområde som det den ulovfestede omgåelsesnormen har.

Skatteloven § 14-90 kommer til anvendelse når et selskap mv. er part i en omorganisering eller får endret eierforhold. Ifølge lovforarbeidene er bakgrunnen for utvidelsen av regelen knyttet til nye innrettelsesmuligheter som innføringen av fritaksmetoden medførte. Det vil si at anvendelsesområdet til § 14-90 er begrenset til endring av eierforhold til aksjer. I motsetning til endring av ethvert eierforhold, som for eksempel overdragelse av fast eiendom.

Siden omgåelsesnormen skal fungere som en regel med generell anvendelse, vil det være uheldig om den begrenses til enkelte typer transaksjoner. Den bør ha et vidt anvendelsesområde. Av den grunn har transaksjonskriteriet vært lite problematisert i norsk ulovfestet rett. Aarbakke - gruppen<sup>46</sup> prøvde å definere transaksjoner i forbindelse med sin utredning av behovet for

---

<sup>46</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2



lovfesting av en generell omgåelsesnorm. I merknader til forslaget ble transaksjoner angitt som rettslige disposisjoner, typisk avtaler, gavetilsagn, opprettelse av selskaper mv. Det ble også gitt anvendelse på begrepet forhold, som omfatter også annet enn avtaler og lignende. Høringsinstansene reiste få innvendinger mot valget av transaksjoner og forhold som kriterier.

Banoun sier på s. 300 i sin bok<sup>47</sup> at hittil har omgåelsesnormen bare vært anvendt på transaksjoner, i motsetning til for eksempel handlinger. De hyppigste transaksjonene som har vært oppe for domstolene er salg, gaver, selskapsorganiseringer og bruk av aksjeselskap.

Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi* gjelder spørsmålet om anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen. Saken dreide som om ligning av Dyvi Eiendom AS. Skattyter hadde kjøpt aksjene i morselskapet som hadde et betydelig fremførbart underskudd. Ved ligningen ble skattyteren nektet retten til inntektsfradrag for de tidligere underskuddene. Høyesterett opphevet ligningen og begrunnet sitt resultat med at kjøpet av morselskapet utgjorde en naturlig helhet. Selv om skatteposisjonene var en sentral motivasjonsfaktor var fradragene ikke i strid med formålet bak skattereglene om underskuddsfremføring og konsernbidrag. I dag vil tilfeller som dette blir vurdert ut i fra den spesielle omgåelsesnormen.

Det er vanskelig å slutte fra dommen om den spesielle omgåelsesnormen ville ha kommet til anvendelse og dermed stadfestet ligningen.

Ville skatteloven § 14-90 kommet til anvendelse på saksforholdet i Dyvi?

Skatteloven § 14-90 "...kommer blant annet til anvendelse når et aksjeselskap som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon – slik situasjonen er i den foreliggende sak. Vilkåret for gjennomskjæring er at det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.", jf. Rt. 2012 s.1888 (36).

---

<sup>47</sup> Banoun, Bettina (2003) *Omgåelse av skattereglene*.

Det er ubestridt at kjøpet av de to datterselskapene, Oppegård Næringspark AS og Trekanten Holding AS, er forretningsmessig begrunnet. Selskapene eide betydelige verdier. Spørsmålet er imidlertid om det er sannsynlig at det er skattemotivert at morselskapet også ble kjøpt opp.

Som det fremkommer av saksforholdet er det klart at det lå en betydelig skattefordel i morselskapet. På beslutningstidspunktet var det fremførbare underskuddet ca. 400 millioner kroner. Det var imidlertid usikkerhet knyttet til om Dyvi-gruppen hadde mulighet til å utnytte det opparbeidede underskuddet.

Et avtaleutkast og et internt notat viser klart at skatteposisjonen og spesielt det fremførbare underskuddet hadde en stor betydning.

Morselskapet var ikke lagt ut for salg. En kjøpsbetingelse var at selskapet ikke inneholdt vesentlig aktiva, foruten de to datterselskapene samt mulige bankinnskudd.

Skattyter anførte at kjøpet av morselskapet hadde en selvstendig interesse utover skattemotivet, nemlig å samle verdier og lette gjennomføringen av et generasjonsskifte. Det er ingen nærmere holdepunkter for dette ved beslutningstidspunktet.

Etter en objektiv vurdering er det vanskelig å se at det forelå noen andre motiv enn skattemotivet bak kjøpet av morselskapet, fremfor bare å kjøpe datterselskapene.

Lagmannsretten fant det klart at det primære formålet med kjøpet var å spare skatt. Høyesterett mente at det var utvilsomt at skatteposisjonen var en sentral motivasjonsfaktor, men de tok ikke stilling til om det var det hovedsakelige motivet.

Skattyters gir en viss forretningsmessig begrunnelse, men skattemotivet synes å være av større betydning.

Jeg finner det dermed sannsynlig at det overveiende motivet bak kjøpet av morselskapet må ha vært den betydelige skattefordelen. Skatteloven § 14-90 ville dermed kommet til anvendelse.

#### 4.5.5 Skatteposisjon

Begrepet skatteposisjon refererer seg til en bestemt skattyters stilling etter en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt<sup>48</sup>. Dette innebærer at skatteposisjoner ikke kan overføres mellom skattesubjekter uten et særskilt rettslig grunnlag. Bestemmelsen bidrar altså til å sikre et grunnleggende prinsipp om tilordning.

Enda en begrensning i anvendelsesområdet til § 14-90 er at bestemmelsen bare tar sikte på skatteposisjoner som ikke knytter seg til gjenstand eller gjeldspost.

#### 4.5.6 Konklusjon

Den ulovfestede omgåelsesnormen er en generell regel på skatterettens område. Den har et generelt anvendelsesområde i motsetning til § 14-90. Den spesielle omgåelsesnormen kommer bare til anvendelse på generelle skatteposisjoner og visse transaksjoner. Det er fordi at bestemmelsen er begrunnet i et behov som medfører et mye snevrere anvendelsesområde. Videre er den ulovfestede bestemmelsen ment som et supplement til den ulovfestede omgåelsesnormen.

### 4.6 Sammenligning av terskel

#### 4.6.1 Generelt

I forarbeiderne<sup>49</sup> til skatteloven antas det at det stilles strengere beviskrav etter den ulovfestede omgåelsesnormen enn i forhold til det som kreves etter den spesielle normen. Følgende blir sagt om den ulovfestede omgåelsesnormen :

"Vilkårene for å anvende et så inngripende virkemiddel vil og bør naturlig nok være relativt strenge. Dels gjelder dette ved at det skattemessige motivet må fremstå som nær enerådende før en er sikker på at domstolene vil akseptere gjennomskjæring. Dels gjelder

---

<sup>48</sup> Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*.

<sup>49</sup> Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 31

det ved at beviskravet til dette motivet er ganske store."

Uttalelsen kom i forbindelse med forarbeiderne til reglene om fusjon og fisjon. Dette innebærer at uttalelsen ikke kan tillegges nevneverdig rettskildemessig vekt, men kaster likevel lys over lovgivers syn på terskelen.

#### 4.6.2 Ulovfestet omgåelsesnorm

Banoun<sup>50</sup> påpeker i sin doktoravhandling at det er en vanskelig oppgave å finne en dekkende benevnelse på terskelen for en ulovfestet omgåelsesnorm, og at terskelen i høyesterettspraksis varierer noe avhengig av både transaksjonstype og rettsområde.

Både Folkvord og Zimmer mener at det er vanskelig og se at Høyesterett har stilt et så strengt beviskrav for å kunne anvende den ulovfestede omgåelsesnormen, som det lovgiver gir uttrykk for.

I rettspraksis har terskelen blitt formulert på forskjellige måter opp gjennom årene. Retten har anvendt formuleringer som helt, utelukkende eller hovedsakelig. I de senere år har domstolene stort sett tatt utgangspunkt i formuleringen "hovedsakelig"<sup>51</sup>. I Rt. 2012 s. 1888 sier førstvoterende følgende:

"Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt."

Med utgangspunkt i den formuleringen<sup>52</sup> Høyesterett har anvendt vedrørende normen de siste årene må skattebesparelsen være det hovedsakelige formålet. Det kreves dermed ikke noen kvalifisert overvekt. Det riktige må i hovedsak være at det gjelder er krav om sannsynlighetsovervekt.

---

<sup>50</sup> Banoun, Bettina (2003) *Omgåelse av skattereglene*. s. 320

<sup>51</sup> Rt. 2004 s.1331 *Aker Maritime*, Rt. 2006 s.1232 *Telenor*, Rt. 2007 s.209 *Hex*, Rt. 2008 s. 1537 *Conoco*

<sup>52</sup> jf. Rt. 2007 s. 209 *Hex* (39)

I følge Banoun vil en slik formulering være uheldig fordi den gir assosiasjoner til at det kreves sannsynlighetsovervekt. Det kan igjen være uheldig fordi det kan gi en videre adgang til å anvende omgåelsesnormen.

#### 4.6.2.1 Kort gjennomgang av noen av dommene i rettspraksis

Nedenfor skal jeg gå gjennom tre dommer hvor omgåelsesnormen kom til anvendelse og tre dommer hvor den ikke kom til anvendelse. Formålet med gjennomgangen er å se hvordan Høyesterett har formulert terskelen og hvor mye de har krevd før normen kommer til anvendelse.

##### 4.6.2.1.1 Noen saker der omgåelsesnormen har kommet til anvendelse.

Rt. 1966 s. 1189 *Vestlandske Vassdrag*.

Et kraftselskap overdro sine eiendeler til en kommune, og på omtrent samme tid ble samtlige aksjer overdratt til nye aksjonærer. Selskapet mente at de hadde rett til betinget skattefritak. Førstvoterende sa følgende om skattyters motiv og terskel:

”Det er ikke tvilsomt at skattemessige overveielser gjorde seg gjeldende og spilte en motiverende rolle både for de selgende aksjonærer og for Bergesen ved dette salg og for den form som ble valgt. Dette kan i og for seg ikke være avgjørende for spørsmålet om rett til betinget skattefritak. Men slik forholdene lå an, kan jeg vanskelig se saken annerledes enn at det i virkeligheten var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritak for salgsgevinsten som ved aksjeoverdragelsen ble overført til Bergesen.”

I denne saken mente førstvoterende at det var mer enn sannsynlig at de skattemessige momentene spilte en motiverende rolle. Dommeren angir ikke uttrykkelig hvor høy terskelen er, men konkluderer likevel med at det er grunnlag til å anvende omgåelsesnormen.

Rt. 2006 s. 1062 *Sameiedommen*.

En fast eiendom ble overført fra far til barn kort tid før den ble overdratt til en kjøper. Gavetransaksjonen ble satt til side og faren ble skattlagt. Privatrettslig var gaveoverføringen ansett som gyldig. Flertallet uttalte følgende:

”(52) Min konklusjon er på denne bakgrunn at vi står overfor en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi. Overdragelsen representerte en unødvendig omvei mellom A og kjøperen, og den ville - om den aksepteres skatterettslig - hatt som konsekvens at gevinsten ikke kom til beskatning. Jeg er etter dette kommet til at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan anvendes slik at A beskattes for salgsgevinsten.”

Førstvoterende sier i avsnitt 42 at det kan være grunnlag for å anvende omgåelsesnormen dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken bak transaksjonen. I denne konkrete saken konkluderer de med at de skattemessige virkningene var nærmest enerådende. Det er ikke i tvil om at terskelen til normen er overtrådt. Normen hadde nok kommet til anvendelse selv om skattemotivet ikke var så fremragende.

Rt. 2006 s. 1199 *Nagell- Erichsen*

Saken gjaldt gyldigheten av Skattedirektoratets fastsettelse av arvegift for arvinger. Skattedirektoratets vedtak gikk ut på at arveavgift skulle utregnes som om transaksjonen ikke hadde funnet sted.

”(67) At låneopptaket og oppkapitaliseringen av Timothy AS, om det ikke foretas gjennomskjæring, vil føre til en betydelig reduksjon i arveavgiften er ikke omtvistet. I klagen til Skattedirektoratet erkjenner de ankende parter også at denne besparelsen var en del av motivet for arrangementet. Det heter om dette i klagen:

"Det er helt på det rene og bestrides ikke, at belåningen og oppkapitaliseringen har hatt en stor positiv effekt på arveavgiftssiden. Denne effekten har også vært en medvirkende faktor."

(68) Spørsmålet blir dermed om disposisjonen også var motivert av andre hensyn og hadde

andre virkninger av betydning.

...

82) Låneopptaket og kapitalutvidelsen i Timothy AS kan på denne bakgrunn ikke sees å ha noen eller i hvert fall bare helt ubetydelig egenvirkning. Arrangementet fremsto som et rent avgiftsarrangement. Når det hele gjennomføres etter at Cathrine Nagell-Erichsen har fått avdekket sin dødelige sykdom, må arrangementet karakteriseres som en illojal tilpasning til unntaksregelen i arveavgiftslovens § 11 A ,og jeg finner det klart at det er grunnlag for gjennomskjæring ved fastsettelse av arveavgiften.”

Retten bruker også her formuleringen hovedsaken for å angi terskelen, og de finner det også klart at terskelen var overtrådt. Høyesterett fant ikke andre hensyn av betydning enn reduksjon i arveavgiften.

#### *4.6.2.1.2 Oppsummering*

En kort gjennomgang av rettspraksis viser at i de sakene hvor Høyesterett har anvendt omgåelsesnormen har skattyterne gjennom sine disposisjoner ivaretatt få eller ingen kommersielle hensyn og skattevirkningene har dominert. I Rt. 2006 s. 1062 *Sameiedommen* og Rt. 2006 s. 1199 *Nagell- Erichsen* har Høyesterett plassert terskelen med å bruke formuleringen ”hovedsaken”, og deretter konkludert med at skattebesparelsen er langt mer enn hovedsaken bak transaksjonen.

#### *4.6.2.1.3 Noen saker der omgåelsesnormen ikke har kommet til anvendelse.*

##### *Rt. 2006 s. 1232 Telenordommen*

Saken gjaldt gyldigheten av en skatteligning for Telenor Eiendom Holding AS. Selskapet hadde solgt sin aksjepost i et dansk selskap til et søsterselskap med et tap. Høyesterett kom fram til at fradrag ikke kunne nektes på grunnlag av omgåelsesnormen, siden skattebesparelsen ikke fremsto som den klart viktigste motivasjonsfaktoren. Førstvoterende uttalte følgende:

”For Telenor-konsernet var dette viktig for å opprettholde en høy kredittverdighet ("rating") hos de internasjonale kredittvurderingsbyråene Moody's og Standard & Poor. Dette fremstår som et klart forretningsmessig motiv. Hvorvidt den påtenkte hybridfinansiering ville ha blitt akseptert som egenkapital av disse byråene dersom denne finansieringsform var blitt aktuell, må etter min mening være uten betydning. Det avgjørende er at dette spørsmål var blitt undergitt en forsvarlig vurdering innenfor Telenor-konsernet, og at konsernet ut fra de opplysninger som da forelå, la til grunn at hybridfinansieringen ville ha blitt akseptert som egenkapital.

...

(55) Etter min oppfatning må det etter dette konkluderes med at overdragelsen av Sonofon-aksjene fra Telenor Communication AS til Dansk Mobil Holding AS først og fremst er forretningsmessig begrunnet. Grunnvilkåret for skatterettslig gjennomskjæring er da ikke oppfylt.”

I denne saken benytter Høyesterett formuleringen det hovedsakelige formålet med disposisjonen for å angi terskelen. Retten konkluderer med at det hovedsakelige formålet med disposisjonen er forretningsmessige momenter.

Rt. 2008 s. 1537 *Conoco*

Saken dreide seg om en ligning som var basert på at morselskapet skulle beskattes som om det hadde foretatt investeringen, istedenfor datterselskapet. Høyesterett kom fram til at det ikke var grunnlag for det fordi disposisjonen ikke var illojal.

” (44) Eg går over til å sjå på om grunnvilkåret er oppfylt, nemleg om det hovudsaklege føremålet med disposisjonen må ha vore å spare skatt.

(45) Det er ikkje tvilsamt eller omtvista at den valde disposisjonsstrukturen - med tilførsel av egenkapital til og plassering av fordringa i CIN - i stor grad var skattemotivert. Ved å tilføre CIN midlar ved eit eigenkapitalinnskott oppnådde NCAS å oppretthalde eigenkapitalen i NCAS, slik at selskapet kunne ha uendra lånekapasitet på sokkelen og med det tiltrekkje seg gjeld for frådrag i sokkelinntekta, jf. regelen i petroleumsskattelova § 3 bokstav h. Samtidig kom renteinntektene til skattlegging i CIN, som hadde eit skattenivå



som var 50 prosent lågare enn sokkelskatten. Som før nemnt har likningsstyresmaktene rekna verdien til om lag 80 millionar kroner på disposisjonstidspunktet.

...

(67) Det skal etter mitt syn særst mykje til for at det skal vere aktuelt med gjennomskjering i høve til lovreglar av denne karakteren...For meg står det som problematisk å nytte skattemessig gjennomskjering i høve til dei ulike løysingane som er etablerte innanfor systemet, og som i utgangspunktet er i samsvar med regelverket.”

” NCAS har her tilpassa seg ein - for selskapet og konsernet - naturleg investeringsstruktur med den aktuelle investeringa. Eg kan då ikkje sjå at det kan vere grunnlag for gjennomskjering. Og om det skulle vere så at investeringa har "ein viss likskap med eit bankinnskot" slik likningsstyresmaktene har gjort gjeldande, kan det ikkje endra situasjonen.”

Også her sier retten at skattebesparelsen må være det hovedsakelige formålet med disposisjonen. Det som er spesielt med denne saken er at dommeren hever terskelen for denne typen lovregler.

Rt. 2012 s.1888 *Dyvi*

Se Pkt. 4.4.2. Førstvoterende sier følgende:

” (64) Selv om det i den foreliggende sak var et sentralt motiv å oppnå skattemessige fordeler, hadde aksjeoverdragelsen en langt større realitet enn i Zenith-dommen. Som jeg har gjort rede for, hadde de aktuelle selskaper betydelige verdier og inntekter, og det vesentlige av virksomheten fortsatte etter overdragelsen. Konklusjonen må da bli at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring.”

Omgåelsesnormen kom ikke til anvendelse selv om skattemotivet var sentralt. Også her var terskelen formulert som det hovedsakelige formålet med disposisjonen.

#### 4.6.2.1.4 Oppsummering

Denne gjennomgangen viser at Høyesterett er tilbakeholdne med å anvende omgåelsesnormen så lenge disposisjonene har tilstrekkelig egenverdi uavhengig om det er sterke skattemessige hensyn inne i bildet. I de fleste dommene blir begrepet hovedsakelige formål eller hovedsaken brukt for å angi terskelen. Høyesterett har forbeholdt å anvende omgåelsesnormen i de tilfellene der andre hensyn enn de skattemessige har så å si har vært fraværende.

#### 4.6.3 Skatteloven § 14-90

Det antas i forarbeiderne<sup>53</sup> at terskelen til §14-90 er lavere enn den er for den ulovfestede normen. Selve bestemmelsen er begrunnet i at det er behov for en lavere terskel for gjennomskjæring ved transaksjoner som omfattes av §14-90, slik at ligningsmyndighetenes oppgave blir lettere.

Ifølge ordlyden må utnyttelse av skatteposisjoner være det overveiende motivet, jf. §14-90. Det fremgår av både lovteksten og forarbeiderne<sup>54</sup> at det må være overvekt av skattemessige hensyn. I forarbeiderne fremhevet departementet

"Den særlige bestemmelsen vil komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning".

I Ot.prp. nr. 1 (2004/2005) sier departementet følgende om terskelen til den spesielle omgåelsesnormen:

"Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessige begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foreta dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Departementet legger til grunn at kravet til

---

<sup>53</sup> Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 14

<sup>54</sup> Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 31

skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 72.”

Overveiende betyr mer enn 50 %, og denne bestemmelsen kan derfor komme til anvendelse selv om de forretningsmessige virkninger ikke er uvesentlige<sup>55</sup>.

Harboe mener at terskelen for spesiell omgåelsesnorm er relativ. Kravet til at skattemotivet varierer ut i fra hvor godt transaksjonen er begrunnet i forretningsmessige hensyn.

En lagmannsrettsdom som illustrerer dette er Utv. 2009 s. 1329. Et norsk selskap med et datterselskap i USA var med i en fusjon med to andre selskaper. Det norske selskapet hadde et fremførbart underskudd på over 70 millioner kroner, mens fordringer på datterselskap var på omtrent 28 millioner kroner. Retten kom fram til at deltagelsen i fusjonen var skattemotivert. Denne motivasjonen omfattet de utestående fordringene også. Skatteloven § 14 -90 kom til anvendelse. Transaksjonen var begrunnet i forretningsmessige grunner, men de var ikke sterke nok i forhold til skattemotivet. Retten sier følgende:

” Det er uomstridt at det lå forretningsmessige grunner bak fusjonen i 2004, for så vidt gjelder fusjonen mellom det opprinnelige Caretaker AS og Nesco Utech Norway AS. Spørsmålet er imidlertid om det er sannsynlig at det var skattemotivert at også Retail Response ASA ble med i fusjonen.

Det er vanskelig for lagmannsretten å se at det lå andre verdier av betydning i selskapet i 2004. Selskapet hadde aldri gått med overskudd, og i 2004 var det ingen virksomhet - hverken i selskapet selv eller i noe datterselskap. Med unntak av intermezzoet med EVS Support AB i 2002-2003, som i hvert fall må sies å dreie seg om en *noe* annen type virksomhet, hadde det heller ikke vært noen virksomhet siden 2001. Den kamerateknologi

---

<sup>55</sup> Lignings ABC (2012/13) s. 1234

selskapet opprinnelig befattet seg med, hadde rent faktisk ikke vært anvendt i EVS Support AB. Det forelå heller ikke - som påpekt av ankemotparten - noen patenter e.l. knyttet til denne teknologien. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å gå inn på om det likevel kunne ligge en viss, begrenset, verdi i selskapet pr. 2004 - herunder i den store aksjonærmassen, som er det som særlig fremholdes i fusjonsplanen og de tilknyttete styrerapporter. Under enhver omstendighet ser lagmannsretten det slik at disse mulige verdier ikke kan ha vært av et slikt omfang at de på noen måte kan ha tilsvart verdien av skattefordelen.

Med den åpenbare skattefordelen som lå i selskapet, sammenholdt med de svært begrensede verdiene for øvrig, ser lagmannsretten det slik at ut fra en bedriftsøkonomisk betraktning må utnyttelse av skattefordelen ha vært det "overveiende motiv" - dvs. hovedmotiv - for at Retail Response ASA ble med i fusjonen, jf. skatteloven § 14-90. Lagmannsretten finner det således sannsynliggjort at dette *objektivt* sett var hovedmotivet.”

#### 4.6.3.1 Ville den ulovfestede omgåelsesnormen kommet til anvendelse på saksforholdet i Utv. 2009 s. 1329?

Gjengivelsen av faktum er knapp og dermed er det vanskelig å slutte ut fra dommen om den ulovfestede omgåelsesnormen ville ha kommet til anvendelse. Spørsmålet er iallfall om det er skattemotivert at Retail Response ASA ble med i fusjonen i 2004.

##### 4.6.3.1.1 Grunnvilkår

Vurderingstemaet er om det hovedsakelige formålet bak fusjonen var skattemotivet.

Retail Response ASA anfører at det ikke er noen konkrete holdepunkter for at det forelå noen skattemessig motivasjon. De angir derimot heller ingen konkrete forretningsmessige grunner, annet enn å henvise til begivenhetsnære dokumenter. Dermed blir det vanskelig å hva skattyters egentlige motivasjon var.

Det lå helt klart en betydelig skattefordel i Retail Response ASA ved transaksjonstidspunktet. Det var omtrent 100 millioner kroner som eventuelt kunne fradragsføres, og dette innebar en potensiell skattefordel på ca. 30 millioner kroner. Dette fremgikk av regnskapet for 2003. På fusjonstidspunktet tilførte ikke Retail Respons ASA det fusjonerte selskap verdier som kan begrunne at selskapet var like mye verdt som de to andre selskapene som deltok i fusjonen.

Lagmannsretten konkluderer med at skattemotivet var det hovedmotivet bak transaksjonen. Jeg kan heller ikke se noen andre hensyn som ligger bak transaksjonen som motiverte skattyter, enn skattemessige hensyn. Det hovedsakelige formålet bak transaksjonen var skattefordelen.

#### *4.6.3.1.2 Totalvurdering*

Som jeg har nevnt overfor anfører ikke Retail Response ASA noen konkrete forretningsmessige formål som ligger bak fusjonen. Lagmannsretten sier følgende:

”Det er vanskelig...å se at det lå andre verdier av betydning i selskapet i 2004. Selskapet hadde aldri gått med overskudd, og i 2004 var det ingen virksomhet- hverken i selskapet selv eller i noe datterselskap. Med unntak av intermezzo..., som i hvert fall må sies å dreie seg om en *noe* annen type virksomhet, hadde det heller ikke vært noen virksomhet siden 2001.”

Også etter fusjonen gikk selskapet med underskudd.

Disse verdiene i selskapet tilsvarer ikke på langt nær verdien av skattefordelen. Dermed kan jeg heller ikke se at det ligger noen forretningsmessig begrunnelse for at Retail Response ASA ble med i denne fusjonen. Transaksjonen strider mot skattereglenes formål.

Den ulovfestede omgåelsesnormen hadde kommet til anvendelse. Transaksjonen i seg selv har liten egenverdi, og skattebesparelsen har vært det hovedsakelige motivet.

#### 4.6.4 Har skatteloven § 14-90 en lavere terskel?

Under pkt. 4.6.2.1 gjennomgår jeg litt av rettspraksis. Denne gjennomgangen viser som jeg har gjort rede for tidligere at omgåelsesnormen er forbeholdt de tilfellene hvor de skattemessige motivene dominerer. Omgåelsesnormen har kommet til anvendelse i de tilfellene hvor disposisjonene fremstår som kunstige og ikke forretningsmessig motiverte. Det er imidlertid vanskelig å si akkurat hvor Høyesterett har trukket grensen for den ulovfestede omgåelsesnormen.

Det er uenighet i teorien angående hvor streng terskelen for ulovfestet omgåelsesnorm faktisk er. Etter en gjennomgang av rettspraksis konkluderer Harboe<sup>56</sup> med at kravene til skattyter gjennom egenverditesten ikke er spesielt streng, og med andre ord at skattemessig omgåelse forbeholdes for de rene unntakstilfeller. I følge han er terskelen svært streng. Det er vanskelig å si noe spesifikk om hvor den går, men han benytter ordet unntakstilfeller.

Banoun antar at den ulovfestede omgåelsesnormen kan komme til anvendelse dersom de skattemotiverende forhold i dominerende grad utgjør disposisjonens formål<sup>57</sup>.

Folkvord mener at terskelen for den ulovfestede omgåelsesnormen er mye lavere enn det departementet forutsetter i sin vurdering<sup>58</sup>. Ifølge han er det neppe noen stor forskjell på de to terskelenene.

Som jeg har gjort rede for under pkt. 4.6.2.1.4 har Høyesterett i de senere årene lagt seg på en linje hvor de har ment at de skattemessige motivene må være hovedformålet med disposisjonen, for at den ulovfestede anvendelsesnormen skal komme til anvendelse. Vilkåret i henhold til skatteloven § 14-90 er at de skattemessige forhold må være det overveiende motivet for transaksjonen. Formuleringen av terskelen til disse to regelsettene er ikke sammenfallende men det er heller ikke en veldig stor forskjell mellom dem etter vanlig språklig forståelse. Som jeg har nevnt tidligere er det antatt at terskelen for den ulovfestede omgåelsesnormen er noe strengere.

---

<sup>56</sup> Harboe, Einar (2012) *Skattemessig gjennomskjæring*. s. 276

<sup>57</sup> Banoun, Bettina (2003) *Omgåelse av skattereglene*. s. 342

<sup>58</sup> Ot.prp. nr. 71 (1994/1995) pkt. 2.3.5.4

#### 4.6.4.1 Konklusjon

I de senere årene har Høyesterett anvendt formuleringer som ”hovedsakelig” eller ”hovedsaken” når de skal angi terskelen.

En transaksjon som hovedsakelig er skattemessig motivert er likevel ikke tilstrekkelig til å foreta en omgåelse etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Høyesterett holder tilbake med å anvende normen i tilfeller hvor transaksjonen har tilstrekkelig forretningsmessig realitet. Kravet til forretningsmessig egenverdi har i rettspraksis ikke vært så altfor høyt, jf. Rt. 1997 s. 1580 *Zenith*. Denne dommen har riktignok blitt kritisert nettopp fordi kravet til forretningsmessig egenverdi var for lavt.

Skatteloven § 14-90 ordlyd krever at det skattemessige motivet må være det overveiende motivet. Etter denne bestemmelsen skal det ikke foretas en totalvurdering på samme måte som det gjøres etter den ulovfestede normen. Istedenfor legger bestemmelsen opp til en sannsynlighetsvurdering hvor transaksjonens egenverdi skal vurderes, men problemstillingen er i første rekke om det er sannsynlig at skattemotivet er det overveiende motivet. I Ot.prp. 71 (1995-1996) s.32 sier departementet:

”Den særlige bestemmelsen vil komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes til å være av større betydning.”

Formuleringene hovedsakelig og overveiende innebærer etter vanlig språklig forståelse ingen stor forskjell. Det er altså måten vurderingen foretas på som fører til at det er forskjell i terskelen.

Det er flere tilfeller i rettspraksis<sup>59</sup> hvor grunnvilkåret har vært oppfylt, men den ulovfestede omgåelsesnormen likevel ikke har kommet til anvendelse, fordi transaksjonen har en viss egenverdi. Skatteloven § 14-90 kan fremdeles komme til anvendelse selv om transaksjonen har

---

<sup>59</sup> Se for eksempel Rt. 1997 s. 1580 *Zenith*

en viss egenverdi, så lenge skattefordelens verdi er større enn skattefordelens. Bestemmelsen har altså et overvekts krav som den ulovfestede normen ikke har. Ordlyden gir et inntrykk av at det ikke er noen særlig forskjell, men overvekts kravet medfører at § 14-90 har en lavere terskel.

#### 4.6.5 Sammenfatning

Høyesterett har konkludert med at det foreligger omgåelse, og dermed anvendt den ulovfestede normen, i tilfeller hvor skattebesparelsen har vært det hovedsakelige formålet og disposisjonen har liten eller ingen forretningsmessig egenverdi. Mens det i henhold til skatteloven § 14-90 kreves det at skattebesparelsen er det overveiende motivet for transaksjonen. Etter vanlig språklig forståelse er det vanskelig å finne noen stor innholdsmessig forskjell mellom formuleringene.

Terskelen for anvendelse av den spesielle omgåelsesnormen og den ulovfestede omgåelsesnormen er ikke sammenfallende men det er vanskelig å si hvor stor forskjellen er.

Skatteloven § 14-90 har en lavere terskel enn den ulovfestede omgåelsesnormen. Det er vanskelig å si noe konkret om denne forskjellen, og det er heller ikke mye rettspraksis som omhandler § 14-90 eller den tidligere bestemmelsen.

En forklaring kan være at konsekvensene etter den ulovfestede omgåelsesnormen kan være mer inngripende og dermed kreves det mer før den kommer til anvendelse<sup>60</sup>. Dette må imidlertid vurderes konkret for hver sak. I Prop. 78 L (2010/2011) vurderer departementet om skatteloven § 14-90 skal få mer inngripende virkninger for skattyter. De konkluderer med at terskelen må settes høyere hvis bestemmelsen skal få like inngripende virkninger som den ulovfestede omgåelsesnormen. Departementet sier følgende under pkt. 14.3.2:

”... tilsidesettelse er en mer omfattende virkning, vil det være tyngre for ligningsmyndighetene å benytte en bestemmelse om tilsidesettelse. Vilåårene for tilsidesettelse bør være strengere enn for avskjåring.

---

<sup>60</sup> Se pkt. 4.7



Det blir også lagt vekt på at § 14-90 skal supplere den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, slik at det uansett vil gjelde en tilsidesettelsesregel i norsk rett.”

En tredje forklaring til at skatteloven § 14-90 har en lavere terskel er overvektkravet, jf. pkt. 4.6.4.1

#### **4.7 Sammenligning av rettsvirkninger**

Utgangspunktet i norsk rett er at transaksjoner skal legges til grunn i den henseende de er foretatt. Omgåelsesnormene innebærer et unntak fra dette utgangspunktet. De to regelsettene kommer til anvendelse fordi en ordinær rettsanvendelse vil medføre et resultat som ikke er i samsvar med bestemmelsens formål. Anvendelsen av normene vil resultere i at dette blir rettet opp i samsvar med lovgivers intensjon.

I Rt. 2000 s. 1865 *Nygård*, blir dette sagt på følgende vis:

”I utgangspunktet skal privatrettslige transaksjoner legges til grunn for beskatningen, såfremt de er reelle, noe som ikke er omstridt i vårt tilfelle. Unntaksvis kan skattemyndighetene likevel se bort fra dem ut fra den ulovfestede regelen om gjennomskjæring.

Resultatet av gjennomskjæringen er at ligningsmyndighetene trekker andre konsekvenser av disposisjonene enn det som normalt vil følge av skattelovgivningen. ”

Rettsvirkningene som anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen medfører varierer ut i fra den konkrete situasjonen. Dermed er det vanskelig å gi en uttømmende liste. Dette er imidlertid en enklere oppgave i tilknytning til den spesielle omgåelsesnormen, fordi bestemmelsen selv angir rettsvirkningene.

#### 4.7.1 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Utgangspunktet for den ulovfestede omgåelsesnormen vil innebære at de skattemessige virkninger som har motivert transaksjonen ikke inntreffer. Det kan for eksempel være skattevirkninger som realisasjonsvirkninger og ønske om diskontinuitet som motiverer en transaksjon. Dermed kan resultatet av ulovfestet omgåelse bli både kontinuitet og diskontinuitet.

I Rt. 2000 s. 1865 *Nygård* ønsket skattyter som i realiteten solgte til seg selv at overdragelsen skulle utløse realisasjonsvirkninger, men utfallet ved anvendelsen av omgåelsesnormen ble skattemessig kontinuitet. Skattyter måtte videreføre den skattemessige verdien på goodwill.

Tidligere var det uklart om det var anledning til anvende den ulovfestede omgåelsesnormen kun på enkelte skatteposisjoner. I dag er det sikker rett at den normen kan anvendes på deler av skatteposisjonen.

Dette er lagt til grunn i en rekke høyesterettsdommer. I Rt. 2000 s.1865 *Nygård* sier førstvoterende følgende:

”Resultatet av en gjennomskjæring er at ligningsmyndighetene trekker andre konsekvenser av disposisjonen enn det som normalt vil følge av skattelovgivningen. Det vil bero på omstendighetene om det finner sted en hel eller delvis tilsidesettelse. I denne saken har ligningsmyndighetene akseptert selskapsdannelsen og virksomhetsoverdragelsen, men lignet ut fra endrende avskrivningsgrunnlag. Det er ikke tvilsomt, og heller ikke bestridt, at det kan finne sted en slik eller delvis gjennomskjæring så frem betingelsene er oppfylt, jf. Eksempelvis Rt-1997-1580.”

#### 4.7.2 Skatteloven § 14-90

Rettsvirkningene til skatteloven § 14-90 (se pkt. 3.4) innebærer at resultatet derimot alltid blir diskontinuitet. Det fremkommer av forarbeiderne<sup>61</sup> til bestemmelsen og dens ordlyd at det bare er de skatteposisjoner som har motivert transaksjonen, som endelig bortfaller eller inntektsføres.

---

<sup>61</sup> Ot. prp. nr. 1 (2004/2005) s. 84

I forarbeiderne<sup>62</sup> sier departement følgende om rettsvirkningene:

”Den foreslåtte bestemmelsen gir grunnlag for å avskjære utnyttelsen av alle typer skatteposisjoner som ikke har tilknytning til særskilte eiendeler eller gjeldsposter, uavhengig av om skatteposisjonen representerer en fordel eller forpliktelse for skattyter.”

Det er uklart om anvendelsen av § 14-90 innebærer omgåelse av skatteposisjoner i alle de involverte selskapene eller bare for det selskapet som har foretatt transaksjonen. Bestemmelsen ordlyd peker i retning av det sistnevnte alternativet, med tanke på at ordet skatteposisjon blir brukt i entallsform. Reglens preventive formål og retts tekniske hensyn taler også for at omgåelsen bare direkte rammer det selskapet som har foretatt disposisjonen.

Finansdepartementet<sup>63</sup> mener at § 14-90 skal ha mindre inngripende konsekvenser enn den ulovfestede omgåelsesnormen.

#### 4.7.3 Sammendrag

Både bruk av spesiell og ulovfestet omgåelse innebærer at transaksjonen eller deler av den gis andre skattemessige virkninger for skattyter enn det som i normalt følger av en slik transaksjon. Bruk av den ulovfestede normen vil kunne ha større konsekvenser enn skatteloven § 14-90. En konsekvens kan være at hele transaksjonen settes helt til side i sin tilsiktede form og utløser realisasjonsbeskatning mv. Ved anvendelse av § 14-90 vil de skatte motiverte disposisjonene settes til side i sin tilsiktede form, men selve transaksjonen kan fortsatt gjennomføres uten å utløse realisasjonsbeskatning. Den lovfestede bestemmelsen kan dermed gi mindre inngripende virkninger for skattyter. Dette innebærer at vilkårene for at den ulovfestede omgåelsesnormen kommer til anvendelse er strengere, som igjen innebærer at terskelen er høyere.

Både den generelle og den spesielle skattemessige omgåelsen har ingen privatrettslig virkning mellom partene eller overfor tredjemann.

---

<sup>62</sup> Ot. prp. nr. 1 (2004/2005) pkt. 6.5.7.4

<sup>63</sup> Prop. 78 L (2010/2011) pkt. 15.5

## **5 Har vi behov for § 14-90 eller bør den oppheves?**

Spørsmålet i denne delen av drøftelsen er om det etter gjeldende rett er behov for å ha en bestemmelse som skatteloven § 14-90 i tillegg til den ulovfestede omgåelsesnormen.

### **5.1 Hvorfor ble den spesielle omgåelsesnormen inntatt i skatteloven?**

Skatteloven § 14-90 har en nær sammenheng med fritaksmetoden. Som jeg tidligere har nevnt er bestemmelsen en reaksjon fra lovgivers side mot tilfeller som er illojale mot skattelovgivningen.

Finansdepartementet mente at man ideelt sett burde unngå å utelukkende basere seg på en ulovfestet omgåelsesnorm, fordi det er komplisert og ressurskrevende for ligningsmyndighetene å påvise at den valgte transaksjonsformen er illojal og skattemessig motivert. Et av formålene med å innføre skatteloven § 14-90 er altså å gjøre det enklere for ligningsmyndighetene å påvise omgåelsestilfeller i praksis.<sup>64</sup>

Bestemmelsen skal gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å motvirke skattemotiverte overføringer av selskaper med generelle skatteposisjoner. En kodifisering vil også gi bedre veiledning til skattyterne og være mer informativ.

I ot.prp. nr. 71 (1995/1996) og ot.prp. nr. 1 (2004/2005) drøfter departementet kortfattet behovet for en slik lovfestet bestemmelse, som et supplement til den ulovfestede omgåelsesnormen. De begrunner i utgangspunktet behovet med to punkter. For det første mener de at det er behov for en bestemmelse som har en lavere terskel enn den ulovfestede omgåelsesnormen, og for det andre er det behov for å ha anledning til å bare avskjære en del av en transaksjon.

#### **5.1.1 Er denne vurderingen av behovet fremdeles gyldig?**

Nedenfor skal jeg drøfte om de vurderingene departementet foretok i 2004 fremdeles er gyldige etter gjeldende rett.

---

<sup>64</sup> ot.prp. nr. 1 (2004/2005) pkt. 6.5.6.5

#### 5.1.1.1 Behov for en bestemmelse med en lavere terskel?

##### 5.1.1.1.1 *Har skatteloven § 14-90 en lavere terskel?*

Som jeg redegjør for under pkt. 4.6.4 og pkt. 4.6.5, så har § 14-90 en lavere terskel enn den ulovfestede omgåelsesnormen.

##### 5.1.1.1.2 *Hvorfor er det behov for en bestemmelse med en lavere terskel?*

Folkvord<sup>65</sup> mener at det ikke er noen synlig grunn til at terskelen for omgåelse eller spesiell omgåelse skal være lavere for de transaksjonene som omfattes av skatteloven § 14-90, herunder fisjon, fusjon og andre transaksjonsformer. Ifølge han er det ikke sikkert at innrettelsesmulighetene ved disse transaksjonstypene er høyere enn ved andre transaksjonsformer.

Departementet begrunnet i sin tid behovet for forløperen til denne bestemmelsen med at den skulle styre fusjons – og fusionspraksis inn i samfunnsøkonomiske gode løsninger, hvor skattehensynene kommer i andre rekke. Skatteloven § 14-90 er en videreføring av skatteloven § 11 – 7 fjerde ledd. Departementet har fokusert på disse transaksjonene fordi de har ment at det er en risiko for at reglene om skattefri omdanning, fisjon og fusjon kan bli brukt i strid med skattelovgivningens formål.

I etterkant av denne kritikken har bestemmelsen fått utvidet sitt anvendelsesområde til å omfatte andre transaksjonstyper enn fisioner og fusjoner. Departementet begrunnet denne utvidelsen med at det er naturlig å ha en felles lojalitetsbestemmelse for alle typetilfeller av omorganisering<sup>66</sup>.

Det faktum at det ikke foreligger mye rettspraksis som verken omhandler skatteloven § 11-7 fjerde ledd eller § 14 – 90, peker i retning av at innrettelsesmulighetene ikke er høyere for disse transaksjonsformene. Skatteloven § 14-90 er imidlertid relativ ny og dermed vil det ta litt tid før saker kommer opp for Høyesterett, men det foreligger noen avgjørelser i underrettene.

---

<sup>65</sup> Folkvord, Benn (2006) *Skatt ved fusjon og fisjon*. s.439

<sup>66</sup> Prop. 78 L (2010/2011) pkt. 14.5

En annen forklaring på at det ikke har vært så mange saker opp i rettssystemet kan være at bestemmelsen kan ha hatt en preventiv effekt.

I Meld. St. nr. 11 (2010/2011) pkt. 9.3 ”skattemotivert valg av transaksjonsform” fremkommer det at antallet nyregistrerte aksjeselskaper økte kraftig i forbindelse med skattereformen. Figuren<sup>67</sup> viser at antallet nyregistrerte ikke –finansielle aksjeselskap i 2005 3. kvartal lå på litt i overkant av 3000. I 2005 4. kvartal var antallet litt i overkant av 6000. Dette kan peke i retning av at risikoen har økt.

Departementet mener også at det er grunn til å anta at fritaksmetoden påvirker struktureringen av virksomheter. I følge dem er fritaksmetoden trolig en medvirkende årsak til at eiendeler med lav avskrivning, for eksempel fast eiendom, ofte etableres i egne selskaper.

Dermed er det nok en større risiko for misbruk av disse transaksjonsformene, og det kan begrunne et behov for at de blir regulert i en spesiell omgåelsesnorm.

### 5.1.2 Behov for å avskjære bare en del av transaksjonen

Skatteloven § 14-90 skal i motsetning til den ulovfestede omgåelsesnormen kunne benyttes på enkelte skatteposisjoner, istedenfor hele transaksjonen.

Tidligere var det uklart om den ulovfestede omgåelsesnormen kunne anvendes på deler av en transaksjon, men som jeg gjør rede for under punkt 4.7 er det i dag sikker rett at den ulovfestede omgåelsesnormen kan anvendes til å foretas en delvis omgåelse. Dette har blitt lagt til grunn i flere Høyesterettsavgjørelser.

I Rt. 1997 s. 1580 *Zenith*<sup>68</sup> konkluderte førstvoterende med at den ulovfestede omgåelsesnormen kan brukes på enkelte skatteposisjoner. Han uttalte følgende:

---

<sup>67</sup> Meld. St. nr. 11 (2010-2011) pkt. 9.3 figur 9.1 ”Antall nyregistrerte ikke-finansielle aksjeselskaper i perioden 1. kvartal 2001 – 4. kvartal 2008.”

<sup>68</sup> Se pkt. 2.3.3.2

”Jeg bemerker at det ikke kan være noe til hinder for på denne måten å begrense en gjennomskjæring til aksjeoverdragelsens virkninger for skattekredittene i et selskap og for øvrig behandle selskapet og aksjeoverdragelsen ette vanlige skatterettslige regler. En slik tilsynelatende inkonsekvens vil ofre være en nødvendig følge av at det foretas gjennomskjæring.”

Behovet for å kunne foreta en delvis omgåelse er ikke en gyldig begrunnelse lenger etter gjeldende rett, og kan dermed heller ikke brukes som en begrunnelse for nødvendigheten av å ha en lovfestet spesiell omgåelsesnorm.

## **5.2 Ny vurdering av behovet**

I Prop. 78 L (2010/2011) vurderte departementet på nytt behovet for den spesielle omgåelsesnormen. De konkluderte igjen med at det er behov for en særskilt lovbestemmelse for å begrense virkningen av utnyttelse av reglene om skattefri omorganisering. De sier følgende om sin vurdering:

”Etter departementets vurdering vil en slik bestemmelse bidra til å verne om grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper. Bestemmelsen vil ha en signalfunksjon og tydeliggjøre at hovedsakelig skattemotiverte transaksjoner ikke skal gi grunnlag for skattefrihet. En egen lovbestemmelse kan virke klargjørende og være lettere å forholde seg til enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. En slik bestemmelse vil kunne ha god preventivt effekt.

...Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at bestemmelsen er basert på avskjæring/inntektsføring av aktuelle skatteposisjoner, men at transaksjonen for øvrig kan gjennomføres uten realisasjonsbeskatning. En slik bestemmelse vil være et hensiktsmessig supplement til ulovfestet gjennomskjæring.”

Gjems-Onstad<sup>69</sup> mener at det er lite i Folkvords kritikk som ikke kan fremføres mot den nye utformingen av skatteloven § 14-90. I følge han kan det spørres om departementet overfokuserer på skatteposisjoner på bekostning av andre tilpasninger som har større betydning.

Utenom utvidelsen av anvendelsesområdet, behandler ikke departementet noen andre tilpasningsspørsmål som har oppstått i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden. I sin artikkel<sup>70</sup> gir Gjems-Onstad et eksempel. Han sier følgende:

Etter innføringen av fritaksmetoden er det antagelig sterkt begrenset hvor mye skatt som oppnås ved skattepliktige gevinster på salg av driftsmidler. I Norge selges vel nå stort sett ikke verdifulle enkeltdriftsmidler. I stedet realiseres aksjer under fritaksmetoden. ... I en viss forstand fungerer fritaksmetoden om en alternativ mekanisme for skattefri reinvestering.”

Ifølge han kan disse ha en større økonomisk betydning enn det skatteloven § 14-90 regulerer.

Finansdepartementet mener fremdeles at skatteloven § 14-90 skal ha en lavere terskel enn den ulovfestede omgåelsesnormen. De sier følgende:

”Departementet holder også fast ved at en slik bestemmelse bør ha en noe lavere terskel for bruk enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og mindre inngripende konsekvenser.”

Tidligere hadde departementet lagt til grunn en feilaktig bedømmelse av terskelen til den lovfestede omgåelsesnormen. Departementet forholder seg tause angående terskelen til den ulovfestede omgåelsesnormen i denne proposisjonen. De sier heller ikke noe om terskelen til § 14-90 annet enn at de bør være lavere. Denne formuleringen er veldig vag. Denne lavere

---

<sup>69</sup> Gjems-Onstad, Ole *”Nye regler om skattefri omorganisering”* – i: Skatterett 3 (2011) s. 204-228

<sup>70</sup> Gjems-Onstad, Ole *”Nye regler om skattefri omorganisering”* – i: Skatterett 3 (2011) s. 204-228 pkt. 4



terskelen kommer ikke fram i ordlyden. Bestemmelsen ordlyd vedrørende anvendelsesområde blir både utvidet og presisert, men ordlyden vedrørende terskelen er den samme. Dermed er drøftelsen jeg har foretatt under punkt 4.6.4 fremdeles gyldig etter gjeldende rett. Begge reglene har en noe uklar men nesten sammenfallende ordlyd vedrørende terskel, men likevel er terskelen til § 14-90 noe lavere.

Lovfesting av en regel bidrar til å legitimere ligningsmyndighetenes arbeid, og kan begrunnes i hensynet til informasjon og veiledning. Det kan føre til økt kunnskap om innholdet og dermed gi en klarere rettstilstanden. En avgrensing av vilkårene vil også kunne gi en mer ensartet rettanvendelse og forutsigbarhet. Lovgiver får også en anledning til å foreta en vurdering av vilkår og konsekvenser, og det bidrar til å øke lovgivers innflytelse.

Folkvord mener imidlertid at det er få regler på skatterettens område som er så velkjente som den ulovfestede omgåelsesnormen. Dermed vil ikke informasjonshensyn seg gjeldende i en like stor grad.

En innvending mot lovfesting er at det kan føre til at den dynamiske karakteren blir borte. I stedet vil vilkårene være i samsvar med rettstilstanden på kodifikasjonstidspunktet. Skatteområdet er som nevnt av stor betydning for lovgiver. Av den grunn blir lovverket gjennomgått med få års mellomrom. Skatteloven § 14-90 har allerede blitt endret eller presisert flere ganger siden den ble vedtatt. Dermed kan ikke dette argumentet føres med like stor styrke her som det kan på andre rettsområder.

### **5.3 Konklusjon**

Det kan diskuteres om departementet overvurderer forskjellen mellom de to regelsettene i sin vurdering.<sup>71</sup> Det er ikke alt for mange viktige forskjeller mellom skatteloven § 14-90 og den ulovfestede omgåelsesnormen. Lovgiver har feilbedømt terskelen for den ulovfestede omgåelsesnormen. Det kan ikke utledes ut fra rettspraksis at skattemotivet må være enerådende.

---

<sup>71</sup> Ot. prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32, jf. Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.2

Den viktigste forskjellen ved innføringen av en spesiell omgåelsesnorm var nok at det kunne oppstå et behov for å kun angripe en del av transaksjonen. Denne begrunnelsen kan ikke fremføres med gyldighet lenger. I dag er det sikker rett at den ulovfestede omgåelsesnormen også kan anvendes på en del av transaksjonen.

En av de største forskjellene mellom normene er om rettsanvenderen – i utgangspunktet domstolene og ligningsmyndighetene - skal foreta en subjektiv eller en objektiv vurdering av skattyters motivasjon på transaksjonstidspunktet. Ved vurderingen av om den ulovfestede omgåelsesnormen skal komme til anvendelse skal rettsanvenderen se på skattyters subjektive formål med transaksjonen, imens etter skatteloven § 14-90 skal foretas en objektiv vurdering. Dette er i seg selv ikke en begrunnelse for at det er behov for § 14-90.

Regelsettene har også forskjellig anvendelsesområde. Den ulovfestede omgåelsesnormen er generell, mens § 14-90 har et begrenset anvendelsesområde som fremkommer av bestemmelsens ordlyd. Dette er ikke en viktig forskjell men en forutsetning fra lovgivers side. Skatteloven § 14-90 er en reaksjon på et konkret problem som kunne oppstå i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden. Dermed gjenspeiler bestemmelsen dette formålet. Denne forskjellen kan midlertid ikke begrunne behovet for § 14-90. Lovgiver ville ikke ha stått på bar bakke hvis de ikke hadde innført denne lovbestemmelsen. De samme problemene ville ha blitt behandlet med utgangspunkt i den ulovfestede omgåelsesnormen. Noe Rt. 2012 s. 1888 *Dyvi* illustrerer. Dette er fremdeles tilfellet. Hvis skatteloven § 14-90 ikke kommer til anvendelse, kan den ulovfestede omgåelsesnormen komme til anvendelse. Det innebærer at den ulovfestede omgåelsesnormen også kan anvendes på de transaksjonene som blir regulert i skatteloven § 14-90.

Den ulovfestede omgåelsesnormen krever at det foretas en lojalitetsvurdering i motsetning til skatteloven § 14-90. I Prop. 78 L (2010/2011) blir lovbestemmelsen likevel referert til som en lojalitetsbestemmelse.

Et tosporet system slik som det vi har nå, kan bidra til at det oppstår unødvendig komplisering. Spesielt med tanke på at begge regelsettene er uklare på noen tilfeller. Det er heller ikke så veldig

stor forskjell på konsekvensene ved anvendelse av de to regelsettene. Det kan på den andre siden også gi myndighetene to redskaper for å bekjempe skatteomgåelse.

Drøftelsen viser at skatteloven § 14-90 ikke bidrar med noe ekstraordinært på skattelovgivnings område. Forskjellene mellom normene er ikke så store, som det lovgiver angivelig ville ha det til. Terskelen til skatteloven § 14-90 er imidlertid lavere, og dette kan få en betydning i praksis. Domstolene har begynt å anvende skatteloven § 14-90, men det er for tidlig å si noe konkret om bestemmelsen betydning. Skatteloven § 14-90 vil nok ha kommet til anvendelse på saksforholdet i Rt. 2012 s. 1888. Spørsmålet blir om denne forskjellen gjør det verdt å ha et to sporet system som kan skape forvirring.

Lovfesting av en norm gir likevel et klarere signal fra lovgivers side og kan ha en preventiv funksjon i større grad enn det ulovfestet rett vil ha, pga. informasjonshensyn. Det viser at lovgiver er klar over et problem og prøver å ta et oppgjør med det. Det er spesielt viktig på skatterettens område fordi det ofte er snakk om store økonomiske verdier. Det vil også legitimere ligningsmyndighetens arbeid i en større grad overfor skattytere.

Jeg konkluderer med at det kan være et behov for å supplere den ulovfestede omgåelsesnormen med skatteloven § 14-90, men lovgiver bør foreta en nye vurdering med jevne mellomrom etter hvert som det kommer mer rettspraksis på området.

## **6 Litteraturliste**

### **Lover**

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)  
Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)  
Lov av 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte – og avgiftslovgivning mv.  
Lov av 10. juni 2011 nr. 16  
Lov av 17. juni 2005 nr. 74

### **Forarbeidere**

Prop. 78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)  
  
Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer  
Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper  
Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992  
  
Meld. St. nr. 11 (2010-2011)

### **Rettspraksis**

Rt. 1925 s.472 *Kallevik*  
Rt. 1927 s.386 *Bryn*  
Rt. 1928 s.495 *Finne*  
Rt. 1961 s.1195 *Kollbjørg*  
Rt. 1966 s.1189 *Vestlandske vassdrag*  
Rt. 1976 s.302 *Astrup*  
Rt. 1982 s.789 *Torkildsen*  
Rt. 1986 s.58 *Asdahl*  
Rt. 1995 s. 639 *Skau & Gundersen*  
Rt. 1997 s.1580 *Zenith*  
Rt. 1998 s. 1771 *Essem*  
Rt. 1999 s.1347 *Øverbye*

Rt. 2000 s.1865 *Nygård*  
Rt. 2002 s.456 *Hydro Canada*  
Rt. 2006 s.1062 *Sameiedommen*  
Rt. 2006 s.1199 *Nagell-Erichsen*  
Rt. 2006 s.1232 *Telenor*  
Rt. 2007 .209 *Hex*  
Rt. 2008 s.1510 *Reitan*  
Rt. 2008 s.1537 *Conoco*  
Rt. 2012 s.1888 *Dyvi*

Utv. 2008 s. 1259  
Utv. 2009 s. 1329  
Utv. 2013 s. 1583

## **Litteratur**

Harboe, Einar (2012) *Skattemessig gjennomskjæring*. Oslo: Universitetsforlaget  
Zimmer, Fredrik (2009) *Lærebok i skatterett*. Oslo: Universitetsforlaget  
Folkvord, Benn (2006) *Skatt ved fusjon og fisjon*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.  
Banoun, Bettina (2003) *Omgåelse av skattereglene*. Oslo: J. W. Cappelens Forlag AS.  
Kvisli, Kåre (1962) *Innføring i skatteretten*. Oslo: Tengs boktrykkeri

Lignings- ABC (2012-2013)

Zimmer, Fredrik ”Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?” – i: Skatterett (2007) s. 2-13  
Folkvord, Benn ”Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?” - i: Skatterett 4 (2007) s. 293-300  
Matre, Hugo P. ”Gjennomskjæring” – i: Skatterett 1 (2012) s. 1-2  
Gjems-Onstad, Ole ”Nye regler om skattefri omorganisering” – i: Skatterett 3 (2011) s. 204-228  
Gjems-Onstad, Ole ”Omgåelse og merverdiavgift” – i: Skatterett 2 (2009) s. 115-142

## **Annet**

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Sporsmal-om-gjennomskjaring-ulovfestet-gjennomskjaring-og-gjennomskjaring-etter-skatteloven--14-90/>  
<http://www.magma.no/tapsfradrag-ved-overdragelse-av-aksjer-mellom-naerstaaende>